

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Etude Fiscale du Partage

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le Jeudi 27 Novembre 1930, à 14 heures

PAR

J. LECLERCQ

JURY

Président : MM. CASSIN-WAHL, professeurs.

Suffragants { M. HUGUENEY, professeur.
M. MOREL, professeur.

PARIS

LES PRESSES MODERNES

45, rue de Maubeuge, 45

1930

ÉTUDE FISCALE DU PARTAGE

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Etude Fiscale du Partage

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le Jeudi 27 Novembre 1930, à 14 heures

PAR

J. LECLERCQ

JURY

Président : MM. CASSIN-WAHL, professeurs.

Suffragants { M. HUGUENEY, professeur.
 { M. MOREL, professeur.

PARIS
LES PRESSES MODERNES
45, rue de Maubeuge, 45

1930

*La Faculté n'entend donner aucune appro-
bation ni improbation aux opinions émises dans
les thèses; ces opinions doivent être consi-
dérées comme propres à leurs auteurs*



Etude fiscale du Partage

Introduction

Peu d'actes, en dehors du contrat de société, ont suscité une bibliographie aussi importante que le partage. La raison en est qu'il peut être étudié sous des points de vue bien différents. Au point de vue économique et social, c'est l'un des actes le plus gros de conséquences. Il joue un grand rôle dans la répartition des biens et à tort ou à raison, on a voulu voir dans le morcellement forcé des propriétés qu'il entraîne, une des causes de la dépopulation.

Au point de vue juridique, il n'est pas moins intéressant à étudier à cause de sa complexité et de la diversité de ses formes. Il est devenu bien banal de constater et de déplorer à la fois la difficulté d'application des lois fiscales. Les agents de l'administration eux-mêmes s'en plaignent souvent et hésitent à se prononcer sur tel ou tel cas particulier devant l'imprécision des textes législatifs et des instructions qui leur sont données. La faute n'en est pas toujours au législateur mais aussi à la pratique qui présente le même acte sous des

aspects tellement différents qu'il devient difficile de connaître la solution applicable. En matière de partage notamment si l'on possède des textes législatifs peu nombreux mais assez précis leur application devient difficile, parce que la forme et le fonds des actes sont rarement exactement les mêmes. Il est donc utile pour un praticien de connaître les principes qui gouvernent la matière.

Le partage est un acte qui a pour but de mettre fin à l'indivision en donnant à chaque copropriétaire, au lieu du droit indivis qu'il avait sur l'ensemble des biens mais pour une quote part seulement, un droit divis sur un bien déterminé. L'indivision est un état économique fâcheux par toutes les complexités qu'elle entraîne dans les rapports entre copropriétaires. Elle paralyse leur initiative et entraîne la mésentente et la mauvaise gestion. « Qui a compagnon, a maître, » disait déjà Loysel (1). Aussi la loi défend-elle de créer une indivision pour une durée de plus de cinq ans. Le partage, étant un acte qui fait cesser cet état fâcheux de l'indivision, n'est pas un acte de spéculation ; il a seulement pour effet de tirer les parties d'embarras en donnant à chacun des droits moins étendus mais plus complets. Si le fisc avait toujours bien compris cette idée de « non spéculation » qui caractérise le partage, peut-être l'eût-il traité avec plus d'indulgence.

(1) Institutes coutumières, n° 379.

Malheureusement la nature juridique du partage n'a pas toujours été bien définie. Considéré comme translatif au même titre que l'échange par les jurisconsultes romains, le partage est devenu peu à peu déclaratif en droit français, mais il est resté translatif dans plusieurs législations modernes, notamment en Allemagne. C'est dire que la nature juridique du partage est complexe et assez difficile à déterminer. On comprend donc que le droit fiscal a pu ne pas cadrer absolument avec le droit civil et en différer sur plusieurs points de principe. Ces divergences, que nous aurons l'occasion de constater au cours de la présente étude sont regrettables, parce que c'est un principe général que le droit fiscal n'est qu'une application du droit civil. Il lui emprunte ses classifications et ses distinctions pour déterminer le tarif adéquat. Pour discerner la qualification d'un acte et par suite le tarif applicable, c'est au droit civil que l'agent du fisc doit avoir recours. C'est le droit civil seul qui lui permettra de démêler, sous les formes confuses employées souvent par les parties pour le mettre en défaut, la véritable nature des conventions « Audessus du droit fiscal, le droit civil constitue le droit commun. Par suite toute règle de droit fiscal qui est une exception aux règles du droit civil doit être interprétée restrictivement, et dans tous les cas où le droit fiscal est muet, c'est au droit civil qu'il faut demander la règle du droit » (2).

(2) PILON. — Principes et techniques des droits d'enregistrement, p. 53, n° 105.

C'est à la lumière de ces principes que nous étudierons le régime fiscal du partage.

Nous avons dit que le partage avait avant tout pour but de mettre fin à l'indivision. Il atteint ce but en répartissant les biens indivis entre les différents copropriétaires, soit en composant des lots égaux, c'est alors le partage pur et simple, soit en composant des lots inégaux et en rétablissant l'égalité par des retours en argent, et c'est le partage avec soulte. Mais il y a d'autres procédés : la licitation, c'est-à-dire la mise en vente des biens indivis, et la cession de droits successifs, c'est-à-dire la vente par l'un des cohéritiers à un autre de ses droits dans la masse indivise. Ces actes qui s'apparentent au partage par leur but et leur résultat : la disparition de l'indivision, ne feront pas l'objet du présent ouvrage qui se bornera à l'étude du partage proprement dit. Nous ne verrons la licitation qu'en tant qu'elle peut se confondre avec le partage et donner naissance aux mêmes droits.

Dans une première partie, nous étudierons le fait générateur, c'est-à-dire l'acte qui donne naissance au droit d'enregistrement. Un premier chapitre traitera de la nature en droit fiscal du partage pur et simple, et un second chapitre du partage avec soulte. Dans un troisième chapitre nous verrons dans quelle mesure la licitation peut produire les effets du partage, même en droit fiscal.

La seconde partie sera consacrée à la liquidation des droits, c'est-à-dire à l'application du tarif. On verra succes-

sivement comment les droits sont liquidés pour les partages purs et simples de succession et pour les partages avec soulte. On passera ensuite à l'étude de deux espèces particulières de partage : les partages de communauté et les partages de succession.

PREMIÈRE PARTIE

Le Falt Générateur

CHAPITRE PREMIER

Le Partage pur et simple

§ I. — SON CARACTÈRE EN DROIT FISCAL

Le partage est, comme nous l'avons déjà dit, un acte qui met fin à l'indivision en donnant à chaque copropriétaire un droit exclusif sur certains biens déterminés de la masse commune. Il est pur et simple lorsque le montant de l'attribution de chaque copartageant est égal au montant de sa part virile.

La loi civile française reconnaît au partage un effet déclaratif, nous verrons si cette conception est exactement celle du droit fiscal.

Il faut d'abord remarquer que c'est là une idée originale de notre droit français. Le droit romain ignorait absolument l'effet déclaratif du partage, il y voyait au contraire une mutation de propriété; l'échange d'un droit s'étendant pour une quote part seulement à la totalité des biens indivis contre un

droit exclusif sur une ou plusieurs choses déterminées. Aussi chaque héritier n'était-il l'ayant-cause du de cujus que pour la part qui lui avait appartenu indivisément dès l'abord dans les biens à lui attribués; et pour le surplus, il était l'ayant-cause de ses cohéritiers. Par conséquent, il supportait l'effet des droits réels établis par ses cohéritiers pendant la durée de l'indivision, notamment l'effet des hypothèques. Au reste, les Romains ne furent pas sans apercevoir les inconvénients du système et l'on connaît notamment les tentatives de Tribatius pour y échapper, il n'y réussit pas d'ailleurs (Dig. xxxiii, II, loi 31).

On a fréquemment soutenu que la théorie de l'effet déclaratif du partage avait une origine fiscale, et qu'elle avait été créée pour exempter les partages de biens féodaux des droits de rachat et de lods et ventes. M. Planiol et à sa suite d'autres auteurs se sont élevés contre cette opinion.

Lorsque le principe de l'indivisibilité des fiefs eût été abandonnée et que les seigneurs voulurent percevoir des droits sur le partage, la théorie que les légistes opposèrent à leurs prétentions fut que le partage était une aliénation nécessaire. Il paraissait injuste de frapper le partage alors que les parties y étaient contraintes et ne pouvaient y échapper. Cette idée avait été empruntée à Bartole (sur la loi et ideo V^o Retinas) qui professait que le partage est bien une aliénation, mais une aliénation nécessaire. « Mente teneamus hanc distinctionem de eo qui alienet voluntario vel necessarie quod facit ad multa. »

C'est en matière civile qu'apparut pour la première fois la notion du caractère déclaratif du partage. En 1538, à propos d'un fief indivis entre quatre frères, il fut décidé par un conseil d'avocats qu'une saisie pratiquée par un seigneur du chef d'un puîné tombait par l'effet de l'attribution de ce fief à l'aîné. Les juges admirent donc que les copartageants tenaient leurs droits directement du défunt et non les uns des autres et que par suite les droits réels consentis par l'un des cohéritiers pendant l'indivision ne pouvaient grever des immeubles attribués à d'autres que lui.

Dumoulin qui n'avait pu assister à ce conseil d'avocats, mais qui en a rapporté les discussions, était hostile à cette solution et ce n'est qu'après sa mort que l'effet déclaratif fut reconnu au partage, notamment par un arrêt du Parlement de Paris du 8 janvier 1569 et plusieurs arrêts de 1595 (1), de 1606 et 1633. En 1633, Brodeau écrivait : « Le partage n'est point attributif mais déclaratif du droit de cohéritier. » Sans doute il y eut encore des résistances, mais la nouvelle théorie fut bientôt admise par l'ensemble de la doctrine.

L'effet s'en fit sentir en droit fiscal lorsqu'à la suite d'édicts prononcés de 1703 à 1708 fut créé le droit de centième denier qui frappait tous les actes translatifs d'immeubles d'une somme égale au centième de leur valeur. On n'y comprit point le partage qui continua à ne supporter que le droit de

(1) LOUBET. — Lettre H, somm. II, n^{os} 2 et 3.

contrôle établi par deux arrêts du conseil des 22 août 1694 et 11 janvier 1695 sur les partages de meubles ou d'immeubles qui seraient dressés par les notaires royaux ou les greffiers de juridictions. Bosquet donne en ces termes le motif de l'exemption du centième denier : « Il a été observé, dit-il, qu'un partage n'est point attributif mais déclaratif de propriété de la portion échue à chacun des copartageants, ainsi le partage n'est point lui-même sujet au droit de centième denier qui n'est dû que pour les mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles. La part d'un cohéritier est une portion de tout ce qui compose l'hérédité, sans que ce soit plutôt une chose qu'une autre ; l'on n'est point astreint à diviser chaque chose en particulier, le partage déclare et réalise la part de chaque cohéritier, et cette part peut consister en immeubles comme en meubles ou effets de l'hérédité sans donner ouverture à aucun droit » (2).

Le droit du centième denier fut abrogé avec tous les autres droits de l'ancien régime par la loi des 5-19 septembre 1790 qui les remplaça par le droit d'enregistrement. Cette loi frappait les partages mobiliers d'un droit de dix sous par livre, mais ne les considérait pas pour autant comme des actes translatifs, puisque le même article frappait du même droit « les inventaires et les partages entre copropriétaires qui seraient passés devant notaire ou au greffe à raison des objets

(2) BOSQUET. — Partage, § 3.

meubles inventoriés et de tous les biens meubles **partagés**. » Il est vrai que les partages immobiliers étaient frappés d'un droit plus fort : vingt sous par livre, le même que celui des ventes et des échanges.

Mais la loi de frimaire an VII devait faire cesser ces errements et revenir à une plus juste appréciation du partage. Les auteurs de cette loi se sont attachés à distinguer entre les droits fixes et les droits proportionnels, ceux-ci destinés aux actes translatifs et ceux-là aux actes déclaratifs parmi lesquels ils rangeaient le partage.

« La commission, disait Duchâtel, le rapporteur de la loi devant le Conseil des Cinq Cents (3), s'est attachée à ce principe que tout ce qui n'oblige, ne libère, ni ne transmet ne peut donner lieu au droit proportionnel. Ainsi, la fiscalité aura à perdre l'usage de deux grands mots à l'aide desquels elle soumettait au droit proportionnel des actes qui n'étaient pas de nature à y être assujettis. Tels sont les inventaires, les partages. Ces actes, suivant le langage fiscal, sont attributifs ou déclaratifs de propriété ou de jouissance. « Le rapprochement des deux épithètes « attributifs » et « déclaratifs » peut surprendre et donner à penser que le langage fiscal n'était pas si familier à Duchâtel, mais il précise plus loin sa pensée : « Vous ferez cesser la perception du droit proportionnel sur les partages, non seulement, parce que ces actes ne sont pas

(3) E. MAGUÉRO. — Code manuel de l'enregistrement, p. 70.

des transmissions, mais encore parce qu'ils sont entre les intéressés une suite nécessaire des mutations, pour lesquelles ils doivent ou ont payé le droit proportionnel. »

On voit revivre dans cette phrase la vieille idée qui avait permis autrefois de soustraire le partage aux droits seigneuriaux de lods et ventes : le partage « aliénation nécessaire ». Ce qui est surtout à noter, c'est que la loi de frimaire an VII consacrait le caractère déclaratif du partage au point de vue fiscal ; et elle est l'assise de tout notre système fiscal moderne. Les tarifs ont changé, mais les principes sont restés les mêmes.

Lorsque la loi du 28 février 1872 transforma un certain nombre de droits fixes en droits gradués, elle appliqua ce nouveau droit aux partages, mais ses auteurs eurent soin d'affirmer une fois de plus le caractère déclaratif des partages. « Ces actes, disaient les travaux préparatoires, ne sont pas considérés en droit comme translatifs de propriété, ils ne sont que déclaratifs. Cependant, c'est le partage qui a pour effet de faire cesser l'indivision et de créer sur chaque lot la propriété personnelle de chaque copartageant. Il est donc tout naturel que le droit d'enregistrement varie dans une certaine limite à raison de l'actif net partagé. »

Le droit gradué n'était qu'un acheminement vers le droit proportionnel ; il était plus « naturel » encore de supprimer des paliers arbitrairement choisis et de faire varier le salaire de la formalité proportionnellement aux sommes partagées.

Ce fut l'œuvre de la loi du 28 avril 1893. Cette fois encore, on se garda bien de porter atteinte aux principes traditionnels. « Le législateur de 1893, dit l'instruction 3.335, n'a pas entendu attribuer un caractère nouveau aux actes qu'il frappait pour la première fois du droit proportionnel, ni considérer par exemple, comme contenant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance, des actes purement déclaratifs comme l'apport en mariage, les partages. La nature des droits de mutation proprement dits n'a pas été changée, le salaire de certaines formalités est seulement devenu variable au lieu de rester fixe. » Le salaire devait varier aussi avec le temps puisque le droit de partage a été augmenté plusieurs fois depuis 1893, sans que l'on ait pour cela abandonné la théorie de l'effet déclaratif. Il est seulement à remarquer que les principes juridiques les mieux assis ne gênent plus guère des législateurs à court d'argent ; ce qui n'empêche pas d'affirmer le grand respect, que l'on continue d'avoir pour ces principes dont on supprime seulement quelques conséquences ! Il est vrai d'ailleurs que le partage a été relativement épargné puisqu'il ne paie que soixante centimes pour cent, alors que l'apport en mariage, malgré son caractère tout aussi déclaratif, supporte un droit de 1 fr. 20.

§ II. — LES CONDITIONS D'EXIGIBILITÉ DU DROIT DE PARTAGE

Pour que le droit de partage soit exigible sur l'acte présenté à l'enregistrement, l'article 68 de la loi de frimaire

frappant « les partages des biens meubles et immeubles entre copropriétaires, à quelque titre que ce soit, pourvu qu'il en soit justifié » exige deux conditions : la première, c'est qu'il y est une indivision préexistante — et cela est bien évident puisque sans indivision, il ne peut y avoir partage — ; la seconde qu'il soit justifié à l'administration de l'existence de cette indivision.

I. — *Existence de l'indivision*

Peu importe l'origine de l'indivision, la loi de frimaire visait les partages entre copropriétaires « à quelque titre que ce soit ». La loi de 1872 est plus précise, elle parle des partages entre « copropriétaires, cohéritiers et coassociés à quelque titre que ce soit » (4). Il a du reste toujours été admis qu'un même droit frappait tous les partages, quelle que fût l'origine de l'indivision à laquelle ils mettaient fin.

On peut même dans le même acte partager des biens d'origine différente, sans que pour cela l'unité du partage soit rompue. La conséquence la plus intéressante en est que l'égalité des lots n'est pas envisagée relativement à chaque catégorie de biens, mais à leur ensemble. Ce principe est formellement consacré par la jurisprudence, notamment par un arrêt de la Cour Suprême du 6 mai 1844 (5) qui est parti-

(4) Code enregistrement, art. 271, § 5-1.

(5) S. 44, I, 208.

culièrement affirmatif. « Aucune loi ne porte que lorsque des copartageants procèdent ou font procéder au partage de biens de diverses origines tous indivis entre eux, ils doivent, relativement à l'administration de l'enregistrement, être considérés comme ayant fait faire autant de partages différents qu'il y a d'origines différentes de biens. »

Mais pour que ce principe s'applique, il faut que l'indivision soit réelle et sérieuse, l'espèce est connue de ces trois frères qui, n'ayant trouvé dans la succession de leur mère que deux immeubles, empruntèrent solidairement au Crédit Foncier une somme à peu près équivalente à la valeur de l'un des immeubles. Quelques jours après, la somme était attribuée par partage à l'un des cohéritiers et l'attributaire de l'immeuble le plus important était chargé d'acquitter la dette contractée envers le Crédit foncier. Le tribunal de la Seine (6) a décidé que l'indivision n'était pas sérieuse, que l'intention de fraude était manifeste et que l'on ne pouvait tenir compte de la somme empruntée pour apprécier l'égalité des lots.

Pour qu'il y ait indivision, il faut que les droits appartenant à diverses personnes ne puissent s'exercer séparément sur le même bien ou un ensemble de biens. Ainsi il y a indivision entre les héritiers à réserve et les légataires universels ou à titre universel (7), mais il n'y a pas indivision entre

(6) Seine, 8 juillet 1904. R. E. 3.718.

(7) Angers, 5 janvier 1911. R. E. 5.438.

un héritier ou un légataire universel et le légataire particulier d'une somme d'argent ou d'un bien déterminé. Il y aurait évidemment indivision si le legs particulier était le legs d'une quotité indivise d'un bien quelconque. Enfin, le légataire ou le donataire d'un bien déterminé se trouvera dans l'indivision avec l'héritier à réserve, s'il y a lieu à réduction du legs ou de la donation.

Si les droits en présence ne sont pas de même nature, il est bien certain qu'il n'y a pas d'indivision et qu'il ne peut y avoir lieu à partage : ainsi par exemple, entre le propriétaire du sol et le superficiaire. L'acte qui interviendrait entre eux ne pourrait être considéré comme un partage et donnerait lieu à la perception du droit de mutation applicable aux ventes (8).

Il n'y a pas indivision entre le grevé et les appelés, lorsqu'une personne laissant un fils unique lui lègue la quotité disponible à charge de substitution au profit des enfants nés et à naître. Si sur la demande de l'enfant, le tribunal ordonne la liquidation et le partage de la succession, l'état liquidatif dressé par le notaire pour déterminer les biens libres et les biens qui restent grevés de substitution ne constitue pas un partage, mais une simple liquidation. Par suite, le droit de partage n'est pas exigible, seule la taxe judiciaire sera perçue sur le jugement d'homologation parce qu'aux termes de la

(8) Cassation, 17 novembre 1857. Instruction, 2.118, § 3.

loi du 26 janvier 1892 (article 15 § 5) (9), cette taxe est basée pour les jugements et arrêts contenant homologation d'un partage ou d'un état liquidatif sur l'actif net « partagé » ou simplement « liquidé ».

C'est ce qui ressort nettement d'un jugement du tribunal civil de la Seine du 7 avril 1908 (10). « Attendu qu'il n'y avait point d'indivision du droit de propriété entre le grevé et les appelés... qu'aucun partage n'avait donc pu intervenir. » L'administration avait d'ailleurs reconnu que le droit de partage avait été indûment perçu et en offrait la restitution; le débat ne portait plus que sur la perception de la taxe judiciaire.

Par contre, il y a indivision quant à la jouissance, lorsqu'un père lègue à sa fille mariée sous le régime dotal la quotité disponible à la condition qu'elle serait paraphernale et que sa fille en aurait seule la jouissance. Le mari ayant en effet seul droit à la jouissance des biens dotaux et la femme à la jouissance exclusive des paraphernaux, il y a réellement indivision quant à la jouissance (11). La situation n'est plus la même lorsque la quotité disponible est léguée à une femme commune en biens à condition qu'elle en garde la jouissance exclusive. Le tribunal de la Seine (12) a décidé qu'il n'y avait pas d'indivision entre le mari et la femme parce que le mari

(9) C. E., art. 271, § 2.

(10) R. E., 4.729.

(11) Seine, 15 janvier 1908. R. E. 4.586.

(12) Seine, 25 novembre 1907. R. E. 4.533.

avait bien l'administration des biens composant la réserve, mais que la jouissance en appartenait à la communauté. En conséquence, l'acte déterminant les biens dont la femme aurait la jouissance exclusive et ceux dont la jouissance appartiendrait à la communauté ne peut être considéré comme un partage, et donne seulement ouverture au droit fixe. Ce n'est en effet qu'une délimitation des pouvoirs d'administration.

Il n'y a pas indivision entre le nu-propriétaire et l'usufruitier. Il y a là deux droits réels indépendants l'un de l'autre qui peuvent s'exercer séparément. L'usufruitier n'est en rien gêné dans sa jouissance par l'existence d'un nu-propriétaire. Il ne peut donc intervenir de partage entre eux : tous les auteurs et la jurisprudence sont maintenant d'accord sur ce point (13). L'acte, par lequel l'usufruitier convertit d'accord avec le nu-propriétaire son usufruit contre une pleine propriété, constitue un échange, et comme tel donne ouverture au droit de mutation.

La situation n'est plus la même entre un usufruitier partiel et le propriétaire ; il y a alors indivision, mais seulement indivision de jouissance. Il faut reconnaître avec Pothier (14), qu'il y a deux usufruits en présence : l'usufruit « formel »

(13) Cass., 4 août 1869. S. 69, 1, 148. D. 71, 1, 170.

(14) POTHIER. — Traité de la vente n° 547. Lors donc qu'un propriétaire dispose envers quelqu'un du droit d'usufruit de sa chose, il dispose d'un droit qu'il a effectivement. Il ne l'a pas à la vérité dans la forme d'un droit d'usufruit « non habet usumfructum formalem », mais il l'a sous une autre forme « habet usumfructum causalem. »

de l'usufruitier et l'usufruit « causal » du propriétaire et tous les jurisconsultes accordent à l'usufruitier partiel l'action en partage contre le propriétaire, mais pour la jouissance seulement.

Cette opinion est sanctionnée par la Cour de Cassation qui a décidé qu'entre l'époux survivant qui a l'usufruit formel d'une quotité des biens de la succession et les héritiers qui ont l'usufruit causal du surplus, il y a une véritable indivision qui justifie un partage de jouissance (15). La Cour de Cassation a également admis que le partage pouvait être demandé par un héritier nu-propriétaire partiel contre un époux survivant propriétaire de la moitié des acquêts et usufruitier du surplus.

Lorsque l'époux survivant est donateur d'un quart en toute propriété et d'un quart en usufruit de son conjoint prédécédé, il n'y a plus seulement indivision de jouissance; et l'attribution au survivant d'une pleine propriété seulement pour le remplir de ses droits en propriété et en usufruit reste une opération de partage pur et simple, à condition toutefois que le montant de son attribution ne dépasse pas celui de ses droits en pleine propriété et de ses droits en usufruit évalués en pleine propriété en raison de son âge et de son état de santé (16).

S'il y a seulement usufruit partiel, il existe un cas où

(15) 4 janvier 1865. S. 65, 1, 96.

(16) 27 juillet 1869. S. 69, 1, 468.

l'attribution d'une pleine propriété à l'usufruitier peut constituer une opération de partage et non un échange. Il s'agit de l'hypothèse prévue par l'article 917 du code civil. Cet article donne le choix entre deux partis à l'héritier réservataire qui se trouve en présence d'une disposition en usufruit excédant la quotité disponible : il peut exécuter la disposition en usufruit dans son intégralité, ou faire l'abandon de la quotité disponible en pleine propriété. Quelle que soit la décision prise par l'héritier, le légataire tient directement ses droits du défunt, et il ne s'agit que d'une opération du partage.

Mais l'article 917 doit être interprété de façon restrictive et l'option qu'il prévoit ne pourrait être permise au cas où une disposition entre époux dépasse la quotité disponible spéciale fixée par l'article 1094 du code civil. Ce disponible est double : soit un quart en pleine propriété et un quart en usufruit, soit moitié en usufruit. Puisque la loi a prévu un disponible spécial pour les dispositions en pleine propriété et un autre pour les dispositions en usufruit, l'article 917 ne trouve plus son application. Il a pour but d'éviter les transformations d'usufruit en pleine propriété et des calculs plus ou moins exacts, or, pour les dispositions entre époux, la loi a supprimé elle-même la difficulté. Sans doute, la réduction est plus difficile lorsque le défunt a légué, non pas un usufruit, mais une rente viagère, que l'article 1094 ne dénomme pas spécialement à l'encontre de l'article 917 ; mais la rente via-

gère rentre indiscutablement dans les dispositions en viager, et comme la loi a prévu la réduction de ces dispositions et non leur transformation en pleine propriété la rente viagère doit être réduite comme l'usufruit. C'est ce que décide notamment un arrêt de la Cour de Cassation du 10 mars 1873 (17). Si un époux légataire d'une rente viagère reçoit une attribution en pleine propriété, il y a dation en paiement et par suite, le droit de mutation devient exigible suivant la nature des choses abandonnées en représentation de la rente viagère.

La question s'est aussi posée de savoir si la conversion de l'usufruit légal du conjoint survivant en une rente viagère constitue une opération de partage. La loi du 9 mars 1891 modifiant l'article 767 du code civil dispose en effet que « jusqu'au partage définitif les héritiers peuvent exiger moyennant sûreté suffisante que l'usufruit de l'époux survivant soit converti en rente viagère équivalente ». L'administration de l'enregistrement a d'abord considéré cette conversion d'usufruit en rente viagère comme une mutation et prétendait même percevoir le droit de transcription lorsque l'usufruit portait sur des immeubles (18).

Les héritiers, disait-elle, sont tenus uniquement de consentir l'usufruit du conjoint survivant, et ils n'ont que la faculté de fournir une rente viagère. On en déduisait que le

(17) Arrêt DE BEAUREPAIRE. — S. 74, 1, 17. D. 74, 1, 19.

(18) Solution du 29 mai 1893.

conjoint ne tenait pas sa rente viagère du défunt, mais seulement des héritiers, et qu'il y avait dans la conversion une sorte d'échange, une mutation (19).

Cette solution n'a pas été consacrée par la jurisprudence. Il est maintenant admis que l'obligation des héritiers est alternative et non pas facultative, et qu'ils sont tenus de fournir l'usufruit ou une rente viagère. Par suite, quelle que soit la décision prise par les héritiers, le conjoint survivant tient directement ses droits du défunt. Un jugement du tribunal de Mayence (20) a décidé notamment que la conversion prévue par la loi du 9 mars 1891 était une opération de partage essentiellement affectée d'un caractère déclaratif et rétroactif, et qu'elle conservait ce caractère même si elle n'était que partielle. De même, un jugement du tribunal civil de Beauvais du 19 février 1903, cité par M. Pilon, dans un article paru dans la *Revue Trimestrielle de Droit civil*, année 1903 (21), voit dans la conversion de l'usufruit de l'époux survivant une opération de partage, à laquelle doit s'appliquer l'effet déclaratif de l'article 883 du code civil. L'administration de l'Enregistrement s'est ralliée à cette théorie (22).

II. — *Justification de la copropriété*

Nous avons vu au début de ce paragraphe que la loi exi-

(19) Instruction générale, 2.805.

(20) Mayenne, 11 juin 1902. R. E., 3.096.

(21) Pages 917 et s.

(22) Instruction 2886, § 1.

geait pour la perception du droit de partage qu'il fût justifié de la copropriété. Il est tout à fait conforme aux principes juridiques que cette justification incombe aux parties, puisqu'elles demandent à bénéficier d'un droit réduit en évitant le droit de mutation. Il y a deux choses à prouver : les droits des copartageants et la copropriété des biens compris dans la masse.

Les droits des copartageants sont ordinairement faciles à établir ; ils résultent, soit de la loi créant l'ordre successoral, soit d'un acte de société, d'acquisition en commun, d'une donation ou d'un testament. Les « qualités » des parties sont généralement énoncées en tête de l'acte de partage après la comparution. L'administration a le droit de les contester, mais elle ne doit pas aller jusqu'à soulever des questions d'état et se contente généralement de tenir pour exactes jusqu'à preuve contraire les énonciations faites dans l'acte par les parties. « Autrement, disent Championnet et Rigaud (23), l'administration sous prétexte de percevoir l'impôt, pourrait porter le trouble dans les familles. »

Quant à la preuve de la copropriété des biens et valeurs compris dans la masse, l'administration ne se montre pas très sévère et admet tous les modes de preuve qui constituent le droit commun en matière fiscale (24). Elle accepte non seulement les actes authentiques ou sous seings privés, mais en-

(23) Traité d'enregistrement. Tome III, page 667.

(24) Calvados, section de Caen, 1^{er} juin 1927. J. E., 33160.

core les registres, notes et papiers domestiques ou des livres de commerce régulièrement tenus. La jurisprudence a même admis (25) que des présomptions graves, précises et concordantes suffisaient pour justifier de la copropriété. Les juges peuvent aussi en cas de doute, pour éclairer leur religion, ordonner une expertise (26). Il est à remarquer qu'il s'agit là d'une mesure d'instruction de droit commun et non de l'expertise spécialement organisée par la loi fiscale pour des cas rigoureusement déterminés. Les auteurs critiquent généralement et, semble-t-il avec quelque raison, l'usage de l'expertise en pareille matière, car cela revient à admettre la preuve testimoniale rigoureusement interdite en droit fiscal.

L'existence de créances verbales ou de numéraire est suffisamment justifiée par les énonciations qui ont été faites dans l'inventaire ou la déclaration de succession. On peut également comprendre dans la masse indivise le numéraire provenant des fruits perçus depuis la naissance de l'indivision.

Avant la loi du 18 mai 1850 qui a frappé du droit proportionnel les dons manuels reconnus par le donateur, les tribunaux n'admettaient pas toujours que l'on fit le rapport à la masse partageable de dons manuels dont l'existence ne résultait pas de titres antérieurs au partage. Maintenant, au contraire, puisque l'administration perçoit le droit de dona-

(25) Châlons-sur-Saône, 8 mai 1845. J. E., 13792.

(26) Cassation (ch. civ.), 4 juin 1867. S. 67, 1, 304. — D. 67, 1, 218.

tion lorsque le don manuel est reconnu par le donataire, c'est qu'elle en reconnaît, elle aussi, l'existence; elle ne peut donc en faire abstraction pour la perception du droit de partage.

Si la justification de copropriété n'est pas établie pour certains biens compris dans la masse; si par exemple un copartageant a, dès avant le partage, exercé sur les biens qui lui sont attribués, des actes indiquant une propriété exclusive, inscription à son nom à la matrice cadastrale, actes d'administration et de disposition, les biens dont la copropriété n'est pas établie doivent être retranchés de la masse, et le droit de mutation devient exigible sur les plus-values qui résultent de cette opération.

Les précautions de la loi ne sont pas superflues et la méfiance du fisc se comprend facilement, car les contribuables se sont souvent ingéniés à éviter le paiement du droit de mutation en comprenant dans la masse à partager des biens étrangers à l'indivision. Deux personnes, par exemple, possédant un immeuble indivis y réunirent des valeurs mobilières dépendant d'une prétendue société non publiée pour un montant à peu près égal à la valeur de l'immeuble; puis dans un acte qualifié partage, elles attribuèrent l'immeuble à l'une et les valeurs à l'autre. L'administration contesta le caractère indivis des valeurs mobilières. « Attendu, qu'en principe les seules allégations de l'acte de partage relatives à l'origine des biens ne peuvent être considérées comme suffisantes. »

Les parties refusèrent de produire les livres de leur prétendue société et ne purent établir l'origine des valeurs. Aussi le tribunal de Villefranche (27) décida qu'il fallait exclure ces valeurs de la masse indivise et qu'il y avait lieu de percevoir le droit de soulte sur la moitié de l'immeuble.

§ III. — DE QUELQUES ACTES SOUMIS AU DROIT DE PARTAGE

L'on vient de voir quelles étaient les conditions exigées par la loi pour la perception du droit de partage, nous allons passer en revue quelques actes réunissant ces conditions.

Il est d'abord à remarquer qu'il ne faut pas se préoccuper de la qualification parfois erronée donnée à l'acte par les parties, on suit en cela les principes du code civil dont l'article 888 admet l'action en rescision contre « tout acte qui a pour objet de faire cesser l'indivision entre cohéritiers encore qu'il fut qualifié de vente, d'échange et de transaction ou de tout autre manière ». En droit civil, pour qu'un acte soit équipollent en partage et que l'action en rescision soit admise, il faut que ce soit un acte qui ait essentiellement pour but de mettre fin à l'indivision, qu'il y ait répartition des valeurs indivises entre les communistes. Un simple acte de liquidation déterminant la part qui revient à chacun ne peut être considéré comme ayant pour but de faire cesser l'indivi-

(27) Villefranche (Rhône), 8 janvier 1907.

sion (28). En droit fiscal, pour que le droit de partage soit applicable, il faut, en outre, que l'opération qualifiée échange ou transaction n'attribue à un ou plusieurs copropriétaires qu'une portion de biens indivis égale au montant de sa part virile, qu'elle se ramène à un partage pur et simple.

Ainsi un acte qualifié échange, par lequel un des cohéritiers abandonne aux autres la nue propriété de sa part dans les immeubles indivis contre l'usufruit des mêmes immeubles, ne donne pas lieu à la perception du droit de mutation, mais seulement du droit de partage (29).

De même, une transaction, qui tranche les difficultés élevées sur la manière de procéder au partage et met fin à l'indivision, doit être frappée du droit proportionnel de partage (30). Au reste, si la transaction avait seulement pour objet de mettre fin à des difficultés sur les droits respectifs des parties, elle ne serait passible que du droit qui lui est propre.

Quelle que soit la forme sous laquelle se présente l'acte, du moment qu'il y a attribution matérielle de parts, le droit de partage est exigible. Ainsi il a été justement perçu sur un certificat de propriété dressé par un notaire qui demandait, sur la réquisition de ses clients, la délivrance de titres distincts égaux au montant de leurs droits respectifs dans

(28) Note de M. NAST sous Paris, 13 décembre 1928. D. 1930, 2, 41.

(29) Tribunal Beaugé, 29 octobre 1827. J. E. 8939.

(30) Tribunal Dié, 18 juin 1902. R. E., 3092.

l'ancien titre indivis (31). Il est à remarquer que, dans cette affaire, l'acte rédigé sous forme de certificat de propriété avait été signé par les parties. La solution serait différente si l'acte était signé par le notaire seul, même s'il déterminait le montant du titre que chacun des copropriétaires doit recevoir. Dans ce cas, en effet, l'acte n'est plus l'œuvre des parties, il a lieu en dehors d'elles et ne pourrait être considéré comme un partage.

Le droit de partage ne serait pas exigible sur une disposition qui ne serait pas indépendante de l'acte principal. Par exemple, si un immeuble qui fait l'objet d'une acquisition conjointe et indivise est partagé dans l'acte même d'achat, il n'y a pas disposition indépendante, et chaque copartageant est censé n'avoir acquis directement que les biens à lui attribués. Il en serait autrement si l'immeuble en question était partagé dans un acte postérieur à l'acte d'achat.

Le droit de partage ne doit pas être perçu sur un partage d'ascendant; la donation et le partage ne font qu'un seul et même acte ne donnant ouverture qu'à un seul droit : celui de donation-partage; à condition toutefois qu'il n'y ait pas deux actes séparés (32). L'administration de l'Enregistrement qui ne percevait d'abord sur le second acte qu'un droit fixe de complément réclame maintenant un droit proportionnel de partage depuis que la jurisprudence reconnaît qu'il

(31) Château-Chinon, 2 décembre 1904. R. E., 3720. —

(32) Montluçon, 24 avril 1896. R. E., 1302.

peut y avoir donation-partage sans division matérielle immédiate des biens donnés.

Il arrive assez souvent que le partage d'ascendant contient, outre le partage des biens donnés, celui d'autres biens non compris dans la donation. Un époux survivant par exemple fait donation de ses biens propres et de sa part de communauté à ses enfants, qui se partagent également les biens provenant de la succession du prédécédé. L'administration prétend et avec raison, semble-t-il, que le partage de la communauté et de la succession du prédécédé constitue une disposition indépendante du partage d'ascendant et qu'il y a lieu de percevoir le droit de partage. Pour le justifier, une solution du 18 février 1890 prend l'exemple de la donation à titre de partage anticipé de biens indivis avec des tiers. Le concours des tiers sera indispensable pour déterminer les droits du donateur, et le partage qui intervient entre eux ne pourra être considéré, en ce qui concerne les tiers, comme une disposition dépendante de la donation.

Les enfants, qui partagent la communauté avec l'époux survivant donateur, agissent en leur qualité d'héritiers et peuvent tout à fait être comparés aux tiers de l'hypothèse précédente. Aussi l'administration réclame-t-elle le droit de partage sur tous les biens attribués aux enfants en leur qualité d'héritiers (33).

Il a été question jusqu'ici des actes qui mettaient fin

(33) Cass., 16 janvier 1867. S. 67, 1, 177. D. 67, 1, 158.

définitivement à l'indivision, que décider pour ceux qui ne présentent pas ce caractère, c'est-à-dire pour les partages provisionnels ?

Il en est de deux sortes : les partages provisionnels entre majeurs et les partages provisionnels entre majeurs et mineurs. Des personnes majeures font un partage provisionnel lorsqu'elles veulent retarder le règlement définitif sans avoir toutefois à subir les inconvénients de l'indivision quant à la jouissance ; c'est le partage provisionnel conventionnel. Il peut être utile d'y recourir dans une période d'instabilité monétaire, où la valeur des différents éléments d'un patrimoine est susceptible d'avoir d'énormes variations en sens contraire et d'amener par suite une très grande inégalité entre les copartageants, si l'un désire avoir dans son lot les immeubles et l'autre les valeurs mobilières.

Dans ce cas, le partage ne porte que sur la jouissance et permet à chaque copartageant de percevoir séparément les fruits des biens mis dans son lot. Certains auteurs, notamment MM. Championnière et Rigault, sont d'avis d'appliquer le tarif des actes inommés (actuellement 22 fr. 50). « De pareils actes, disent-ils, ne sont pas des partages ni même des actes préparatoires, en ce sens qu'ils n'ont pas pour objet de faire cesser l'indivision. C'est une mesure utile, une manière de jouir des biens non partagés » (34).

(34) Traité des droits d'enregistrement, Tome III, 2.810.

Et pourtant le partage provisionnel entre majeurs apparaît bien comme un véritable partage. En donnant à chaque copartageant le droit de s'approprier d'une façon définitive les fruits que produit son lot, il a toujours pour résultat de partager des biens meubles qui sans lui resteraient indivis et devraient être remis à la masse lors du partage définitif. C'est donc avec quelque raison que l'administration réclame le droit de 0 fr. 60 sur la valeur de la jouissance.

Que décider maintenant du partage provisionnel entre majeurs et mineurs ? Il faut d'abord remarquer qu'il ne s'agit pas du cas, où les parties ont l'intention de recourir aux formes légales et où le notaire a dressé un état liquidatif destiné à être homologué, et qui, pour une raison ou pour une autre, ne l'est pas encore. Il n'y a là qu'un simple projet qui ne donne naissance qu'au droit fixe de 22 fr. 50. Il faut que le jugement d'homologation intervienne pour lui donner le caractère d'un acte définitif et complet; et c'est seulement lors de l'enregistrement du jugement qu'est perçu le droit proportionnel (35).

Lorsque les parties ne remplissent pas les formalités voulues par la loi, il y a partage provisionnel aux termes de l'article 840 du code civil; c'est le partage provisionnel légal.

Ici encore, il y a controverse. Pour certains auteurs,

(35) Cass., 20 décembre 1869. S. 70, 1, 175. D. 70, 1, 183. — Chambres Réunies, 12 mai 1870. S. 70, 1, 219.

notamment M. Wahl (36), le partage n'est provisionnel que pour les mineurs, il est définitif pour les majeurs qui ne peuvent plus demander un nouveau partage ; il reste frappé d'une nullité relative, que seuls peuvent invoquer les mineurs. Pour d'autres, au contraire, le partage dont les formes légales n'ont pas été observées est provisionnel à l'égard de toutes les parties tant majeures que mineures, à moins que les parties majeures n'aient exprimé l'intention de faire un partage définitif.

Si l'on admet la première opinion, il faut traiter le partage provisionnel comme un partage définitif et percevoir le droit de partage ; c'est, en effet, un principe en matière d'enregistrement que l'administration doit percevoir les droits sur les actes sans se préoccuper de leur validité dont elle n'est pas juge. Si l'on est, au contraire, de la seconde opinion, le droit de partage ne sera dû que si les parties majeures ont déclaré vouloir faire un partage définitif, ou si elles se sont portées fort pour les mineurs. A défaut de déclaration expresse ou de clause de porte-fort, il n'y a qu'un simple partage de jouissance et le droit proportionnel n'est perçu que sur la valeur de la jouissance. Il semble bien que ce soit le système actuellement admis par l'administration.

(36) Traité des successions, Tome II, n° 2.329, pages 754 et s.

CHAPITRE II

Le Partage avec soulte

§ I. — SON CARACTÈRE TRANSLATIF

On a vu dans le premier chapitre que le droit civil et le droit fiscal s'accordaient pour reconnaître au partage pur et simple un caractère déclaratif, et que la conséquence logique en était l'exemption du droit de mutation et la perception d'un simple droit proportionnel réduit représentant le salaire de la formalité, proportionné, il est vrai, à l'importance des biens partagés.

Le partage avec soulte n'est pas mentionné spécialement par l'article 883 du code civil aux termes duquel « chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot ou à lui échus sur licitation et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession ». Il n'en est pas moins certain que la loi reconnaît l'effet déclaratif au partage avec soulte puisque l'article 883 l'applique aux licitations. L'unanimité des auteurs est d'ailleurs de cet avis. Rodière est à peu près le seul à soutenir que l'article 883 ne s'applique pas au partage avec soulte dans lequel il ne voit qu'une cession transport de biens immobiliers jusqu'à concurrence du montant de la soulte.

« L'effet déclaratif, dit M. Planiol (1) appartient encore au partage, quand l'un des cohéritiers reçoit plus que sa part en payant une soulte. Il n'est pas réputé avoir acheté ce qui excède sa part, son lot tout entier est exempt des effets de l'indivision et traité comme ayant toujours appartenu à lui seul. »

Le paiement de la soulte est garanti par le privilège de copartageant comme l'exécution des autres conditions du partage. L'action en rescision qui peut être dirigée contre le partage avec soulte reste l'action en rescision pour lésion de plus du quart.

Le partage avec soulte produit en droit civil tous les effets du partage pur et simple.

Que dit de son côté la loi fiscale ? En droit féodal, lorsque le partage était soustrait à la perception des lods et ventes sous prétexte qu'il constituait une aliénation nécessaire, de nombreux auteurs avaient admis qu'il n'était jamais rien dû, même en cas de soulte, parce dans tous les cas l'intention des parties était toujours la même : sortir de l'indivision, et que s'il y avait aliénation elle était toujours nécessaire. Cependant, quelques coutumes notamment celles de Touraine, de Nivernais (2), d'Auxerre, de Montargis, de Troyes, frap-

(1) *Traité élémentaire de droit civil*, tome III, p. 551, 8^e édition.

(2) Chapitre IV, art. 24. « Pour héritage féodal commun parti entre communs n'est dû aucun quint, s'il n'y a tourne d'autre chose non commune ou partable entre les dits communs, auquel cas sera dû quint de la chose tournée. »

paient les soultes du droit de lods et ventes. Il en était de même sous l'empire de la première coutume de Paris. Le droit changea lors de la seconde rédaction en 1580 et l'article 80 de la nouvelle coutume portait que « si l'héritage ne se peut partir entre les cohéritiers et se licite par justice et sans fraude, ne sont dues aucunes ventes pour l'adjudication fait à l'un d'eux; mais s'il est adjugé à un étranger, l'acquéreur doit ventes. »

De cet article dispensant les licitations du droit de mutation on en déduisait l'immunité des soultes et retours de lots. « Lods et ventes, disait Louet, ne sont point dûs de partages ou autres actes équipollents à partage faits entre cohéritiers encore qu'il y ait tourne ou soulte comme il est décidé par plusieurs de nos coutumes » (3). Cette solution avait été celle d'un arrêt du Parlement de Paris du 27 mai 1569 et d'un autre de juillet 1586. Le premier déclarait : « qu'en la coutume de ce lieu aucun droit n'était dû sur le partage entre cohéritiers d'héritages féodaux bien qu'il y eut notable soulte de rentes constituées qui n'étaient pas de la succession. »

La législation du centième denier devait être moins libérale; si les partages purs et simples étaient épargnés, les partages avec soulte n'échappaient pas au nouveau droit.

(3) LOUET, lettre L, somme 9, n° 1. Cf. Coutume d'Orléans, art. 15. « Pour partage et subdivision entre toutes personnes, n'y a profit au seigneur féodal, ni aussi pour également fait entre cohéritiers, encore que au dit également y eut tournes. »

« S'il est échu, dit Bosquet (4), à l'un des cohéritiers ou autres copartageants des immeubles au delà de ce qui doit composer sa part et qu'il soit tenu de faire raison de l'excédent à ceux qui sont moins partagés, soit en leur faisant une rente, soit en leur payant une somme en deniers, c'est ce qu'on appelle soulte ou retour de lot, le droit de centième denier en est dû, quand bien même il s'agirait du partage d'une succession collatérale ou de tout autre partage quelconque parce que la somme payée par l'un des copartageants à l'autre ou la rente dans laquelle il se constitue est le prix d'une acquisition qu'il fait jusqu'à dûe concurrence. »

Les auteurs de la loi de frimaire an VII suivirent les errements de la législation du centième denier et au n° 2 du § 3 de l'article 68, il est dit que « s'il y a retour, le droit sur ce qui en sera l'objet sera perçu au taux réglé par les ventes. » Le droit fiscal a décomposé le partage avec soulte en deux opérations distinctes : les biens attribués dans la limite des droits héréditaires sont réputés avoir toujours appartenu à leurs attributaires, mais le surplus est considéré comme faisant l'objet d'une acquisition dont la soulte est le prix.

Le droit fiscal est donc ou paraît être en complète opposition avec le droit civil. Beaucoup d'auteurs estiment que celui-là est plus logique que celui-ci. M. Demante (Principes, n° 708) écrit par exemple « en principe la loi de frimaire

(4) Dictionnaire des domaines. Licitations, § 3.

soumet le partage au droit fixe, en cela elle reconnaît la fiction légale qui en fait un acte purement déclaratif. Mais elle frappe du droit proportionnel les soultes ou retours de lots et en cela elle restreint la fiction et rentre dans la vérité de la situation. » Le système de la loi fiscale apparaît comme tout à fait normal, si l'on considère comme une simple fiction l'effet déclaratif attaché au partage par l'article 883 du code civil; et c'est l'opinion de bien des auteurs, pour qui au fond le partage est toujours resté vraiment translatif. Pendant l'indivision le droit de chacun s'étend à la totalité de la masse, mais il est dans chaque partie « *hères habet totum in toto et in qualibet parte.* »

« Par le partage, dit Laurent (Principes de droit civil, tome X, 393), Pierre cesse d'être propriétaire de la portion du fonds adjugée à Paul, son cohéritier, et Paul n'a plus la propriété de la partie adjugée à Pierre. Il se fait un échange de la propriété indivise de tout le fonds contre la propriété divisée d'une partie du fonds, donc le partage est un acte translatif de propriété. » Dans ces conditions, l'effet déclaratif n'a pu être qu'une fiction ingénieuse pour échapper aux conséquences fâcheuses qu'entraînerait le partage considéré comme une mutation, lorsque des droits réels sont constitués pendant l'indivision. La loi, ajoute-t-on, a elle-même marqué par son expression « *est censé* » qu'il ne s'agit que d'une fiction.

A cela on a répondu que le code ne faisait que repro-

duire les idées de nos anciens auteurs et en particulier de Pothier, pour qui l'effet déclaratif était vraiment une réalité, et qui sans en chercher des raisons profondes déclarait simplement que les principes du droit français étaient très opposés à ceux du droit romain. La loi n'a d'ailleurs pas besoin de recourir à une fiction pour dire le droit, sa volonté seule suffit.

Différents auteurs se sont préoccupés d'expliquer l'effet déclaratif du partage sans recourir à la fiction. Pour Aubry et Rau (5) « les rédacteurs du code se bornèrent à consacrer ce que nos anciens légistes avaient établi. En réalité, le partage n'est à vrai dire, ni complètement déclaratif comme un jugement, ni translatif comme une vente ou un échange. Il n'est pas simplement déclaratif puisqu'il transforme un droit indivis sur la chose commune en un droit exclusif sur une partie matériellement déterminée de cette chose. Il n'est pas véritablement translatif puisque chaque copartageant se trouve dès avant le partage investi d'un droit indivis dans chaque atome de la portion matérielle qui lui est attribuée. » MM. Aubry et Rau cherchent la cause de l'effet rétroactif du partage dans la nature du droit de copropriété qui est frappée dès l'origine d'une condition résolutoire, comme conséquence de la règle que nul n'est tenu de rester dans l'indivision. Ils en concluent que « le partage est plutôt dévestitif qu'investi-

(5) AUBRY et RAU. — Tome X, § 625.

tif, en ce sens qu'il implique bien moins, de la part de chacun des cohéritiers, translation de la propriété des objets matériels compris au lot des autres, que renonciation de la part des divers copartageants au droit indivis qui leur compérait sur les objets qui ne sont pas tombés dans leur lot, et comme cette renonciation est forcée en raison de l'obligation que l'indivision, à l'instant même où elle prend naissance, impose à chaque cohéritier de consentir au partage, on a pu sans faire violence à la nature des choses y attacher un effet rétroactif. »

On voit intervenir dans la théorie d'Aubry et Rau l'idée de condition. L'indivision dont les effets sont fâcheux au point de vue économique ne doit rester qu'un état transitoire, et la loi a proclamé que c'était un droit absolu pour chaque copropriétaire de sortir de cette indivision ; le partage apparaît donc comme une nécessité inéluctable. Certains auteurs, en particulier Demolombe (6) et plus récemment Planiol (7) ont vu dans chaque cohéritier le propriétaire éventuel de chacun des biens de la succession ; la condition c'est qu'ils soient mis dans son lot. Ainsi le partage apparaît comme la réalisation d'une condition qui rend définitive la propriété de l'héritier sur les biens qui lui sont attribués.

M. le Professeur Ripert, dans son cours, critique cette explication de l'effet déclaratif par l'idée de condition ; il est

(6) Succession V, n^{os} 264 et s.

(7) Cours élémentaire de droit civil, Tome III, p. 550, 8^e édition.

en effet évident que c'est tomber d'une fiction dans une autre, la rétroactivité de la condition étant elle-même une invention de la loi. Et il voit dans l'effet déclaratif du partage « une sorte de conséquence de l'état inorganique de l'indivision... Le code civil a déclaré que, puisque l'indivision n'est pas organisée, quand le partage interviendrait, rétroactivement on ferait disparaître l'indivision et que les actes faits par un cohéritier ne produiraient effet que si les biens objets de ces actes étaient mis dans son lot, mais qu'ils ne produiraient pas d'effet s'ils étaient mis dans le lot d'un autre héritier, car le cohéritier était censé n'avoir jamais été propriétaire. »

Et M. Ripert fait remarquer plus loin qu'à l'heure actuelle, la plupart des gens ne considèrent pas le partage comme un acte translatif, un titre de propriété. On déclare avoir reçu telle maison de ses parents et non l'avoir acquis de ses frères par partage.

Suivant que l'on considèrera l'effet déclaratif du partage comme une fiction, ou au contraire comme une conséquence nécessaire de la nature de l'indivision, on sera porté à en restreindre ou à en étendre l'application. Si le caractère déclaratif du partage est une réalité, on ne voit pas pourquoi le partage avec soulte, déclaratif en droit civil, deviendrait translatif en droit fiscal ; si au contraire ce caractère déclaratif n'est qu'une fiction, la loi fiscale a eu raison de limiter ses effets lorsqu'elle aperçoit un mouvement de valeurs, le versement

d'une somme par l'un des copartageants à un autre. M. Pilon fait d'ailleurs remarquer (8) qu'entre le droit civil et le droit fiscal le désaccord n'est qu'apparent « car s'il est admis en droit civil que le partage avec soulte produit effet déclaratif, en ce sens que chaque copartageant est censé avoir toujours été propriétaire des biens faisant partie de l'indivision, qui lui sont attribués par le partage, il est admis également que l'effet déclaratif ne s'applique pas à la soulte. En matière de succession par exemple, l'effet déclaratif ne peut s'appliquer qu'aux effets héréditaires, parce que ce sont les seuls biens qui aient été indivis et qui soient partagés. Ce qu'un copartageant reçoit à titre de soulte ne peut être considéré comme étant reçu du défunt lui-même. Il est donc logique au point de vue fiscal de ne pas appliquer à la soulte l'effet déclaratif. »

L'examen de la jurisprudence montre bien que même en matière de droit civil l'effet déclaratif ne s'attache pas à la soulte. Pour la liquidation des reprises d'une femme mariée sous le régime de la communauté légale, il a été jugé par la Cour de Cassation que la soulte attribuée à la femme dans un partage d'immeubles ne tombait pas dans la communauté sans donner lieu à reprise, attendu, dit l'arrêt (9) « qu'en effet la fiction de l'article 833 ne s'applique en principe général qu'aux valeurs héréditaires elles-mêmes et non pas aux soul-

(8) Principes et techniques des droits d'enregistrement, p. 198, n° 373.

(9) Cassation, 11 décembre 1850. D., 1851, 1, 189.

tes qui peuvent être fournies à l'un des copartageants en dehors de l'hérédité pour compenser l'inégalité de son lot; que par conséquent elle (la soulte) représentait en réalité le prix d'une *cession d'immeubles* consentie par la femme à ses cohéritiers lors du partage de 1833. » Cet arrêt est formel et assimile complètement la soulte à un prix. Il est vrai que l'on trouve un arrêt plus récent en sens contraire (10). « Attendu qu'aux termes de l'article 883, chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot ou à lui échus sur licitation et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession, qu'il résulte de ce principe dans son application à la cause que la dame Payenneville *n'a jamais eu droit qu'à la somme à elle due par son frère* et qu'ayant perdu son privilège faute d'inscription en temps utile, elle n'a plus qu'un droit hypothécaire. » Ce second arrêt est aussi catégorique que le premier et en sens inverse, mais il est resté isolé.

Un arrêt de la Cour de Caen (11) est allé plus loin encore que l'arrêt de la Cour de Cassation de 1851. Une dame Vautier était mariée sous le régime dotal, son contrat de mariage lui accordait le droit d'aliéner ses immeubles, mais à charge de remploi. Elle recueille une succession au cours du mariage et dans le partage, l'infériorité de son attribution est compensée par une soulte que doit lui verser son frère

(10) Cass., 7 août 1860. S. 1861, 1, 977.

(11) S., 65, 2, 261.

copartageant. Il ne fut pas fait emploi de la soulte et Mme Vautier demanda l'annulation du partage. La Cour lui donna raison « attendu que l'acte de 1852 qui a fait cesser l'indivision contient un partage en ce qui concerne les parts qui devaient être égales entre les deux cohéritiers et une vente de la part de la dame Vautier pour la portion qui excédait celle qui devait revenir à Desétables; qu'on ne peut dire qu'aux termes de l'article 883 du code Napoléon, il était censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, que la partie de l'immeuble, qui lui était attribuée et qui excédait sa part, il ne la tenait pas du défunt, mais de la volonté de sa cohéritière, qui pour ne pas détruire un ensemble de propriété avait consenti à lui céder cette même part moyennant un prix déterminé; que la dame Vautier a droit de demander la révocation de l'aliénation par elle consentie. »

On voit donc que même en droit civil le principe de l'effet déclaratif peut subir de graves restrictions en ce qui concerne la soulte et que, comme le fait remarquer M. Pilon, le désaccord est plus apparent que réel entre le droit civil et le droit fiscal.

Est-ce à dire qu'il faille louer sans réserve le fisc de frapper les partages avec soulte du droit de mutation ? Il est peut-être permis d'en douter. Il faut, en effet, remarquer qu'avec ou sans soulte le partage est toujours exempt d'idée de spéculation, que c'est une suite nécessaire de l'indivision et que trop souvent la soulte et la licitation même sont aussi

une nécessité. A la campagne surtout, il est difficile de faire des lots égaux sans aboutir à un morcellement désastreux. Si à des droits de mutation par décès toujours très lourds malgré les dégrèvements récents, s'ajoute encore le droit de soulte, c'est un nouvel « handicap » pour la petite exploitation agricole (12).

Nos voisins belges se sont rendu compte depuis longtemps de ces inconvénients et ont abandonné complètement le système de la loi de frimaire. Ils y ont vu, dit M. Galopin (13), non seulement une « inelegantia juris mais encore et surtout une grave atteinte à la justice distributive ». Rien de plus aisé, s'il s'agit d'une grosse indivision, d'une succession opulente, que de la répartir également entre les ayants droit. Cela devient plus difficile si les biens indivis ne représentent qu'une fortune moyenne; il sera rare alors qu'ils se prêtent à la confection de lots absolument égaux, le partage avec soulte sera la règle. Et cela devient tout à fait impossible si l'indivision ne comprend qu'une habitation, qu'une petite exploitation rurale avec le mobilier qui en dépend. Alors, c'est ou bien l'acquisition forcée par l'un des copropriétaires de toutes les parts de ses cointéressés et la perception du droit proportionnel sur la valeur entière de ces parts, ou bien la réalisation de l'immeuble commun par une vente

(12) Voir chronique de M. SAVATIER au Dalloz heb., 1926, p. 41.

(13) Cours de droit fiscal de Gothot, édition remaniée et remise à jour par G. Galopin. Liège, 1926, page 17.

à un étranger et la disparition de ce bien de famille dont toute la législation sociale s'efforce d'assurer la formation. » La loi belge du 15 mai 1905 a remédié à cette situation en assujettissant sans distinction à un droit proportionnel de vingt centimes pour cent les partages purs et simples, les partages avec soulte et les licitations.

Il est permis de souhaiter que pareille réforme intervînt en France, mais il l'est beaucoup moins de croire à sa réalisation prochaine lorsque l'on considère les charges budgétaires toujours croissantes. Ne pourrait-on pas cependant, pour compenser la perte qui résulterait de la suppression du droit de soulte, élever à 1 % le droit de partage qui deviendrait applicable à tous les partages avec ou sans soulte et les licitations. C'est ce que proposait M. Chassoney dans une thèse intéressante de 1926 (14).

La principale objection que l'on puisse faire à cette unification de la perception, c'est la possibilité de fraudes fréquentes. Pour éviter la perception du droit de vente sur l'acquisition d'un immeuble, il suffirait d'en acquérir une très faible quote part indivise et de procéder ensuite à un partage avec soulte ou à une licitation. Pour couper court à cette fraude, on pourrait emprunter à la loi belge de 1905 son article 4, d'après lequel, s'il y a eu acquisition conventionnelle d'une part indivise, le partage subséquent constitue le titre

(14) CHASSONEY. — Le régime fiscal de la licitation, Paris, 1926, p. 135 et s.

d'une vente et doit supporter le droit de vente. De cette façon le calcul des fraudeurs est déjoué et leurs ruses deviennent inutiles.

Le système belge fonctionne depuis vingt-cinq ans et semble avoir fait ses preuves. A-t-il eu toutes les heureuses répercussions économiques que l'on en attendait ? Il est peut-être difficile de le prouver. On peut cependant affirmer qu'il est plus équitable que le nôtre ; qu'il favorise davantage les familles nombreuses où les partages avec soulte sont évidemment plus fréquents que dans les familles de peu d'enfants, et qu'il permet d'éviter un morcellement excessif des exploitations agricoles, puisque les parties peuvent composer les lots sans être toujours gênées par le souci d'éviter le droit de soulte.

§ II. — EXIGIBILITÉ DU DROIT DE SOULTE

On définit généralement la soulte : la somme d'argent que l'attributaire du lot le plus fort prend dans son patrimoine pour la remettre à l'attributaire du lot le plus faible afin de rétablir l'égalité. C'est le plus souvent sous cette forme que se présente la soulte. Dans ce cas aucune difficulté, le droit de mutation est manifestement exigible, sauf l'application des règles d'imputation dont il sera parlé plus loin.

Il n'en est pas de même lorsqu'il y a inégalité des lots sans qu'une soulte soit stipulée ; lorsqu'il y a simple plus-value. Plusieurs hypothèses peuvent se présenter : ou bien il

y a eu soulte effective, mais les parties se la sont réglée directement en dehors de l'acte de partage ; c'est ce que l'administration de l'enregistrement s'est efforcée d'éviter en prescrivant aux notaires de lire aux parties les articles de loi réprimant les dissimulations, et aux parties d'affirmer sous les peines édictées par ces articles que le partage a lieu sans soulte. Ou bien, seconde hypothèse, l'une des parties a voulu avantager l'autre ; si par exemple deux frères ont reçu des dots égales au moment de leur constitution avec stipulation de rapport en moins prenant, mais que l'un a reçu des immeubles dont la valeur a cru avec la dépréciation de la monnaie et l'autre des obligations qui se sont considérablement avilies ; celui qui avait reçu des immeubles peut vouloir indemniser son frère en lui attribuant gratuitement dans le partage un lot de plus grande valeur.

Devant la simple inégalité des lots, l'administration va-t-elle pouvoir réclamer le droit de soulte ? Il est d'abord à remarquer que sous l'empire de la législation du centième denier, le droit n'était dû que s'il y avait soulte effective. Actuellement encore, certains auteurs se refusent à voir une mutation dans la simple inégalité des lots. D'après M. Naquet (*Traité des droits d'enregistrement*, n° 351), le droit de soulte n'est exigible que si l'administration parvient à prouver qu'il y a eu dissimulation. Ce système n'est pas celui de la jurisprudence qui admet la perception du droit de mutation sur la preuve de la simple plus-value et

accorde à l'administration le droit de recourir à l'expertise pour en établir le montant (15). Elle fait là une application du principe fiscal qu'en matière de mutation à titre onéreux le droit se perçoit non sur le prix exprimé mais sur la valeur vénale (16). Cette solution est logique puisque la loi assimile le droit de soulte au droit de vente.

Si l'administration arrive à prouver l'existence d'une plus-value, elle réclamera à juste titre le droit de mutation à titre onéreux. Si une intention de libéralité était manifeste chez l'un des copartageants, ce ne serait plus le droit de vente, mais le droit de donation qui serait exigible (17).

Il arrive assez souvent que, pour faciliter les attributions, l'un des copartageants soit chargé d'acquitter une part de passif plus grande que les autres et l'on ajoute à ses droits, ce surplus de passif qu'il doit acquitter. Les auteurs ont toujours été d'accord pour voir dans la répartition inégale du passif l'équivalent d'une stipulation de soulte. Bosquet écrivait déjà (18) que « si par l'avènement du partage, l'un a plus d'immeubles que l'autre sous la condition de payer les dettes de l'hérédité, c'est une espèce d'acquisition qu'il fait. » Si l'un des copartageants s'engage à payer la part des autres dans le passif en plus de la sienne, tout se passe exactement

(15) LANNION, 22 juillet 1883. *Journal Enregistrement*, 22262.

(16) Loi de frimaire, art. 17 et 18 pour les immeubles. L. 23 juin 1807 pour les valeurs mobilières. L. 28 février 1872 pour les fonds de commerce.

(17) Cf. Douai, 3 mai 1914. R. E., 6110.

(18) Dictionnaire des Domaines. Partage, § 3, n° 19.

comme s'il leur remettait une somme égale au passif dont il s'est chargé. Aussi y a-t-il toujours eu une jurisprudence constante pour approuver la perception du droit de soulte en cas d'inégale répartition des dettes. Dès le début du droit moderne, la règle a été consacrée par un arrêt de la Cour de Cassation du 6 thermidor an XII. « Chacun des cohéritiers, lit-on dans cet arrêt, est saisi d'une portion égale des biens qui composent la succession à la charge de payer une partie correspondante des dettes. Si un héritier prend une portion plus considérable de biens sous la condition de payer une plus forte partie de la dette de succession, c'est véritablement une cession d'une portion d'immeubles de la part des cohéritiers qui l'abandonnent, et de la part de celui qui la paie de ses deniers une acquisition jusqu'à concurrence d'une partie des dettes, dont il n'était pas tenu à l'ouverture de la succession et qui serait demeurée à la charge de ses cohéritiers, s'ils ne lui eussent cédé une portion des biens qui leur revenaient. »

Il n'y a pas lieu de distinguer pour la perception du droit de soulte si les dettes sont dûes à des tiers ou aux copartageants. Un jugement du tribunal de Fontenay-le-Comte, en date du 6 juin 1913 (19) a décidé cependant que le droit de mutation n'était pas dû à raison de la portion de dettes à acquitter par un copartageant en excédent de sa part virile, si cet excédent se composait d'une créance lui appartenant personnellement contre l'hérédité. Cette décision ne peut être

(19) Rép. P., 13001.

approuvée, elle est d'ailleurs restée complètement isolée. Lorsqu'on ajoute aux droits d'un copartageant sa créance contre la succession, on rompt l'égalité qui doit présider à la répartition du passif et le droit de dation en paiement devient exigible. Il en est ainsi même au cas où la créance est inférieure à la part virile de l'attributaire dans le passif. Pour éviter la perception du droit de dation en paiement, il faudrait procéder d'une part au partage de l'actif, de l'autre au partage du passif, et dans ce second partage mettre la créance dans le lot du copartageant créancier (20).

Lorsqu'il y a dans la masse à partager un immeuble grevé d'une rente perpétuelle, le droit de soulte est dû si l'on attribue l'immeuble à l'un des copartageants en déduisant de la valeur de cet immeuble la valeur en capital de la rente conformément à l'article 872 du code civil. Pour éviter la perception du droit de soulte, il faut que l'attributaire de l'immeuble grevé prélève sur la masse une somme suffisante pour assurer le service de la rente, ou qu'il conserve un recours contre ses copartageants.

D'une façon générale, on peut dire que le droit de soulte est dû, dès lors qu'il y a inégalité des charges. S'il y a à partager plusieurs immeubles dont certains sont grevés d'un droit d'usufruit au profit d'un tiers, il n'est pas dû de droit de soulte si les lots comprennent des valeurs égales, soit en

(20) R. E., art. 4920, V.

toute propriété, soit en nue propriété. Il y aura bien plus-value lorsque l'usufruit se réunira à la nue propriété; mais d'ici là les copartageants qui ont été lotis en toute propriété trouvent des compensations en percevant les fruits et en ayant la pleine jouissance de leurs immeubles. Le droit de soulte serait au contraire exigible si l'acte imposait à ceux qui ont reçu une pleine propriété la charge de servir une rente aux attributaires d'une simple nue-propriété (21).

Il arrive fréquemment que, pour éviter la perception du droit de soulte, les parties déguisent la charge d'acquitter une plus forte part du passif, sous la forme de mandat. S'il y a véritable mandat, le droit de mutation n'est évidemment pas dû, car il n'y a pas attribution d'un actif supérieur à la part héréditaire puisque le mandataire est chargé de réaliser l'actif pour payer le passif. Mais, il est souvent très difficile pour l'administration de savoir si elle se trouve devant un véritable mandat ou une soulte déguisée. La difficulté est de savoir si les valeurs attribuées à charge d'acquitter le passif restent la propriété de toutes les parties, l'une d'elles étant chargée de les réaliser pour éteindre le passif, ou si ces valeurs deviennent la propriété exclusive d'un seul héritier à ses risques et périls. D'une façon générale, on reconnaît le mandat à ces deux caractères : obligation d'aliéner et obligation de rendre compte. C'est ce qui résulte de l'examen des décisions de

(21) Cassation, 21 juillet 1851. S. 51, 1, 617. D. 51, 1, 201.

jurisprudence et notamment d'un arrêt de la Chambre des Requêtes du 5 juillet 1870 (22) qui avait à discerner s'il y avait mandat ou cession de créance.

Il s'agissait d'un héritier qui avait reçu « mandat » de faire rentrer les créances de la succession à charge de payer à terme donné à ses cohéritiers une somme fixe avec intérêts. La Cour a décidé qu'il y avait transport de créance et non seulement mandat : « Attendu que celui qui accepte un mandat s'oblige par là même, en l'absence de toute stipulation, à *rendre compte* de sa gestion... Attendu qu'on ne peut considérer comme mandataire celui qui n'a aucun compte à rendre... Attendu que le mandant doit tenir le mandataire complètement indemne de ce qu'il a déboursé, que le mandant qui a le profit de l'opération en supporte les charges et les frais... Attendu que la qualification de mandat employée dans cet acte se trouve démentie par les clauses qui le rendent irrévocable, que ces clauses qui dispensent le prétendu mandataire de rendre compte caractérisent aussi évidemment le transfert des créances qu'elles repoussent l'idée de mandat ». Toutes les fois donc que le pseudo mandataire prendra l'opération à ses risques et périls et sera dispensé de rendre compte (23), l'administration pourra déchirer le voile du mandat et percevoir le droit de soulte à raison de l'inégalité résultant de la répartition du passif.

(22) D. 71, 1, 84. S. 71, 1, 246.

(23) Mirande, 30 novembre 1904. R. E., 3877. — Cf. Fontenay-le-Comte, 6 juin 1913. R. E., 6051.

CHAPITRE III

La Licitation

La licitation, c'est la mise aux enchères d'un bien indivis. On y recourt lorsque les immeubles sont impartageables en nature. Lorsque le bien à liciter est adjugé à un étranger, la licitation vaut vente, mais s'il est adjugé à un cohéritier, la licitation, en droit civil, est assimilée au partage. L'article 883 du code civil lui reconnaît expressément un caractère déclaratif et l'on en tire des conséquences importantes. L'action en résolution pour défaut de paiement du prix n'est pas admise, mais on peut exercer comme pour un partage l'action en rescision pour lésion de plus du quart. Le privilège qui garantit le paiement du prix et l'exécution des conditions de la licitation est le privilège du copartageant et non le privilège du vendeur. Les règles de garantie sont celles du partage et non celles de la vente. Enfin, la licitation étant un acte déclaratif n'est pas de nature à être transcrite.

Pour que le partage et la licitation soient ainsi assimilés dans leurs effets, une condition est nécessaire, au moins en principe, c'est que l'indivision cesse totalement en ce qui concerne le bien licité. Si l'adjudication est prononcée au pro-

fit de deux colicitants conjointement, la licitation n'est plus un acte déclaratif, elle a un effet translatif. Cette condition a été affirmée par de nombreux jugements et arrêts (1). Elle n'est cependant pas toujours nécessaire. Si la licitation constitue un acheminement vers un partage ultérieur, si elle substitue à l'indivision « qui avait sa cause dans la dévolution héréditaire » une indivision basée sur « la convention des parties », la jurisprudence lui reconnaît un caractère déclaratif (2).

Puisque la licitation a en droit civil un effet déclaratif, il eût été logique de l'exonérer en droit fiscal du droit proportionnel de mutation. Et pourtant la loi du 22 frimaire an VII établit un droit proportionnel de 4 % sur « les parts et portions indivises de biens immeubles acquises par licitation » (art. 69, § 7, n° 4). La licitation n'était cependant pas assimilée à la vente et lorsqu'en 1816 on incorpora le droit de transcription au droit de vente qui fut porté de ce fait à 5 fr. 50 % (3), les licitations restèrent tarifées à 4 %. On les considérait donc bien comme des actes déclaratifs non susceptibles de transcription. Seules étaient soumises au droit de transcription les licitations qui avaient le caractère d'une vente, si l'indivision ne cessait pas complètement ou si la

(1) Cassation, 24 avril 1884. D. 85, 1, 19. S. 1, 209. Poitiers, 10 juillet 1889. D. 90, 2, 183. Alger, 10 avril 1894. D. 94, 2, 462.

(2) Cassation, 21 mai 1895. D. 96, 1, 9. S. 95, 1, 350.

(3) Loi du 28 avril 1816, article 52.

condition du titre commun n'était pas remplie. Ce principe fut appliqué jusqu'en 1925. La Commission des Finances de la Chambre estima alors que les licitations « étaient de véritables ventes, qu'il était donc logique qu'elles fussent traitées au point de vue fiscal comme des ventes pures et simples » ; et le projet de loi qui frappait les ventes et les licitations d'un droit uniforme de 12 % devint la loi du 13 juillet 1925 (article 41) (4). L'auteur du projet de loi espérait qu'en frappant la licitation du droit de transcription lors de l'enregistrement, les parties transcriraient plus volontiers. Cet espoir ne s'est d'ailleurs guère réalisé, il n'en serait pas moins souhaitable que l'on trouvât trace aux bureaux des hypothèques non seulement des ventes mais de tous les actes qui, comme les partages et les licitations, amènent un changement de titulaire, mais il n'est pas moins « antijuridique » de frapper du droit de transcription des actes, qui par leur nature, ne sont pas assujettis à cette formalité dans l'état actuel de la législation.

Malgré la sévérité de la loi fiscale à l'égard des licitations, il existe cependant des cas ; et c'est ce qui nous intéresse plus particulièrement dans cet ouvrage, où elles ne donnent pas prise au droit de mutation et où le droit de partage est seul exigible. Il en est ainsi lorsque la licitation d'un bien indivis replacé dans le cadre du partage général de la succession ou d'une partie de la succession, se confond avec

(4) C. E. art. 271, § 20, 3.

lui et en devient l'une des opérations. Il est admis depuis longtemps que si, dans un partage enregistré avant ou en même temps que la licitation, le prix de cette licitation est compris dans la masse et attribué en entier au cohéritier adjudicataire du bien licité, il n'est dû que le droit de partage à l'exclusion du droit de mutation (5). « La licitation, dit l'arrêt du 12 mai 1870 est alors considérée comme un acte d'exécution du partage et se confond dans une seule et même opération. »

L'adjudicataire est censé, de par l'effet rétroactif du partage, avoir toujours été propriétaire de l'immeuble licité, et il n'y a jamais eu de mutation depuis le décès de l'auteur commun. Si le prix de la licitation dépasse les droits héréditaires de l'adjudicataire, il y a partage avec soulte et le droit de mutation est dû sur la différence. En toutes circonstances, c'est le partage qui est pris pour base de la perception.

Il est à remarquer que les principes qui viennent d'être énoncés sont applicables même aux licitations qui ne font pas cesser entièrement l'indivision. Après l'arrêt de la Cour de Cassation de 1895 rendu en matière civile (6), l'administration a dû admettre que si un partage, enregistré en même temps qu'une licitation ne faisant pas cesser complètement l'indivision, comprenait le prix de la licitation dans la masse

(5) Cass., 30 janvier 1839. S. 39, 1, 104. Cass., 31 janvier 1860. Inst. 2174, § 6. Cass., 12 mars 1870. Ch. réunies. Inst. 2403.

(6) Voir ci-dessus, page 58.

et les attributions, c'était le partage qui devait servir de base à la perception des droits (7). S'il y a attribution du prix dans les proportions fixées par le jugement d'adjudication, il y a partage pur et simple; dans le cas contraire il y a partage avec soulte. « La licitation d'un immeuble, dépendant d'une succession et adjugé à plusieurs des cohéritiers, dit l'arrêt du 12 mars 1903 ne constitue qu'une opération du partage avec lequel elle se confond, lorsqu'elle est présentée à l'enregistrement simultanément avec l'acte du partage qui comprend dans la masse partageable le prix dudit immeuble et régla d'une manière définitive les droits de tous les héritiers. »

Il arrive souvent en pratique que le partage de la succession n'est pas terminé assez rapidement pour pouvoir être enregistré en même temps que la licitation. Jusqu'en 1912, un partage, même attribuant entièrement à l'adjudicataire le prix de la licitation ne pouvait donner lieu à la restitution du droit de mutation, s'il était enregistré postérieurement à la licitation. L'article 60 de la loi de frimaire s'opposait formellement, en effet, à la restitution des droits régulièrement perçus. On se demandait au contraire si un partage, attribuant au cohéritier adjudicataire une portion du prix inférieure à sa part héréditaire et enregistré après la licitation, ne pouvait pas donner lieu à la perception d'un supplément

(7) Cass. 12 mars 1900. D. 1901, 1, 251. S. 1900, 1, 309. R. E., 2352.
Cass., 3 décembre 1913. R. E. 5870.

de droit de mutation. Puisque l'article 60 de la loi de frimaire n'intervenait plus, l'effet rétroactif du partage devait-il s'exercer ? Deux solutions de l'administration des 28 mai 1883 et 15 décembre 1883 (8) s'étaient prononcées en sens contraire ; et un jugement du tribunal civil de la Seine du 5 mars 1885 (9) avait décidé que le partage enregistré après la licitation ne pouvait en aucun cas avoir d'influence sur les droits perçus sur celle-ci.

Depuis la loi du 18 janvier 1912, la situation n'est plus la même. L'article unique de cette loi, abrogeant l'article 60 de la loi de frimaire (10) et permettant la restitution des droits, lorsqu'un événement postérieur supprime l'exigibilité de ces droits, l'effet déclaratif du partage peut s'exercer librement, la mutation est effacée rétroactivement. C'est ce qu'ont reconnu rapidement deux solutions des 23 et 28 novembre 1912 (11) qui ordonnèrent la restitution du droit de mutation à la suite de partages attribuant le prix d'adjudication au cohéritier adjudicataire. Actuellement, lorsqu'un partage intervient après l'enregistrement de la licitation, c'est lui qui devient la nouvelle base de la perception et les parties peuvent demander la restitution totale ou partielle du droit de mutation perçu sur les parts acquises, suivant que le prix de la licitation a été attribué en entier ou en partie à l'adjudica-

(8) J. E. 22328.

(9) J. E. 22491.

(10) C. E. art. 238.

(11) R. E. 5720 et 5935.

taire, qui est censé avoir toujours été propriétaire de l'immeuble licité, dans le premier cas en vertu d'un partage pur et simple, et dans le second en vertu d'un partage avec soulte. L'action en restitution doit être intentée dans les cinq ans de la perception du droit de mutation et dans l'année du partage (12). Il est par ailleurs évident que si le partage attribue le prix de l'immeuble licité à l'adjudicataire dans une proportion inférieure à ses droits héréditaires, l'administration peut réclamer un complément de droit de mutation.

Que le partage soit enregistré en même temps que la licitation ou postérieurement à elle, il doit, pour pouvoir servir de base à la perception, réunir certaines conditions. Il faut que ce soit un partage réel et non une simple liquidation, il doit contenir un désaisissement parfait (13). Naturellement la copropriété doit être justifiée. Le partage doit être définitif; il faut que toutes les parties y aient concouru et l'aient approuvé si elles sont majeures, et, si elles ne le sont pas, que le partage soit homologué par le tribunal. Il n'est pas nécessaire que le jugement soit passé en force de chose jugée, mais il ne faut pas qu'il soit frappé d'appel ou d'opposition, car l'appel et l'opposition en suspendent l'exécution.

L'administration s'est longtemps refusée à tenir compte

(12) C. E. art. 240.

(13) Une simple clause du cahier des charges ou du procès-verbal d'adjudication, disposant que le colicitant adjudicataire imputerait le prix de la licitation sur ses droits dans les autres bien indivis de la succession, ne peut être considérée comme un partage. Cass., 29 décembre 1841. I. 1655 et 1675.

pour établir la perception, d'un partage simplement partiel de la succession. Elle admet maintenant qu'un partage partiel puisse baser la perception à la condition qu'il règle d'une façon définitive et irrévocable à l'égard de tous les intéressés le sort du prix de l'immeuble licité (14).

Pour éviter les formalités d'une demande en restitution des droits de mutation, lorsque le partage ne peut être enregistré en même temps que la licitation, la pratique a conservé un procédé imaginé au temps où il n'était pas possible de faire une demande en restitution, nous voulons parler de la clause dite « d'attribution » ou « promesse d'attribution ». C'est une clause, fréquente dans les cahiers de charge préparatoires aux adjudications sur licitation, qui est généralement ainsi conçue : « Au cas où un colicitant porterait la dernière enchère, l'adjudication ne sera pas prononcée et le fait de cette dernière enchère vaudra seulement de la part du colicitant, dernier enchérisseur, engagement de prendre dans son lot lors du partage, et de la part des colicitants engagement de comprendre dans le partage et de mettre au lot de l'enchérisseur l'immeuble, sur lequel il aura porté la dernière enchère, pour la somme fixée par l'adjudication. » Il est généralement ajouté que l'enchérisseur tiendra compte à la masse partageable d'une somme égale au montant des intérêts qu'aurait produits le prix entre le jour de l'adjudication et le jour fixé par le partage pour la jouissance divise.

(14) En ce sens NAQUET, t. I, 539. WAHL, t. I, 375. Solution, 7 novembre 1893. R. E., 649.

Si un colicitant porte la dernière enchère, il n'y a pas de mutation et le droit proportionnel de 12 % n'est pas exigible. Cette conséquence a été reconnue par plusieurs arrêts de la Cour de Cassation. Elle ne produit, dit un arrêt du 12 juillet 1870 (15) « aucun des effets d'une licitation proprement dite; en effet, l'attributaire n'est point tenu d'un prix quelconque pour l'acquisition des parts indivises; il est simplement obligé de prendre l'immeuble dans son lot pour la valeur qui est déterminée par ses offres et qui doit elle-même servir de base pour le lotissement des autres copartageants. » Le procès-verbal d'enchères constatant que la clause s'est réalisée, constitue une espèce de partage partiel qui fait cesser immédiatement l'indivision en ce qui concerne le bien mis aux enchères, puisqu'un arrêt de la Cour de Cassation du 19 octobre 1903 (16) a décidé que le privilège de copartageant devait être inscrit dans les soixante jours du procès-verbal et non dans les soixante jours du partage ultérieur. Il semble donc que l'on devrait percevoir le droit de partage dès l'enregistrement du procès-verbal, c'est ce qu'a d'ailleurs décidé un jugement du tribunal civil de Reims du 11 février 1890 (17), approuvé par solution du 1^{er} avril 1890. Et cependant l'administration perçoit toujours sur ces procès-verbaux

(15) Cass., 12 juillet 1870. S. 70, 1, 405.

(16) R. E., 3626. S. 1905, 1, 458, note Wahl. Cf. Civ., 27 juin 1928. D. H. 1928, 560.

(17) J. E., 23463.

un droit fixe de 22 fr. 50, le droit de 0 fr. 60 n'étant perçu que sur le partage ultérieur (18). Elle considère la clause comme une simple promesse, un simple engagement. Le droit simple reste seul dû, même si les parties ont employé une rédaction incorrecte, si on a « prononcé l'adjudication » et si dans le partage ultérieur on a compris le « prix » et non l'immeuble (19).

Il est à noter que la taxe judiciaire de 0,375 est exigible sur les procès-verbaux ne contenant que la réalisation d'une promesse d'attribution, parce que la taxe est la rémunération d'un service judiciaire (20).

Le droit de bail est dû sur la stipulation d'intérêts pour la période séparant la date du procès-verbal du jour de la jouissance divise fixé par le partage (21).

(18) En ce sens : Solution du 8 novembre 1899. R. E. 2452. Nantes, 28 février 1901. R. E. 2684.

(19) Falaise, 18 janvier 1911. R. E. 5299.

(20) Nantes, 28 février 1901. Guingamp, 7 décembre 1904. R. E. 3771.

(21) Solution du 8 novembre 1899. R. E. 2452.

DEUXIÈME PARTIE

Liquidation des droits

CHAPITRE PREMIER

Partage pur et simple de succession

TARIF

La loi de frimaire an VII frappait les partages d'un simple droit fixe de trois francs. A la suite des guerres du Premier Empire qui avaient lourdement aggravé les charges budgétaires, le droit fut porté à cinq francs par la loi du 28 avril 1816, article 45, n° 3.

Après la guerre de 1870, il y eut une augmentation générale des impôts à laquelle ne put échapper le droit de partage qui, de fixe qu'il était, se transforma en droit gradué. Le taux de ce droit était établi par l'article 2 de la loi du 28 février 1872 de la façon suivante : cinq francs pour un actif net partagé de 1 à 5.000 francs, dix francs pour un actif supérieur à 5.000 francs et n'excédant pas 10.000 francs,

vingt francs pour les sommes comprises entre 10.000 et 20.000 francs et ensuite vingt francs par chaque somme ou fraction de 20.000 francs.

Le droit gradué n'était qu'un acheminement vers le droit proportionnel que la loi du 28 avril 1893 (article 19) substitua au droit gradué et fixa pour les partages à quinze centimes pour cent. Les partages étaient relativement favorisées puisque les autres actes anciennement passibles du droit gradué payaient vingt centimes pour cent.

Les partages ne devaient pas bénéficier longtemps de ce privilège, car la loi du 23 avril 1905 qui dégrevait les petites ventes d'immeubles compensa la perte résultant de cette diminution par l'augmentation du droit de partage qui fut porté à vingt centimes pour cent (article 5).

Ce tarif resta en vigueur jusqu'à la loi du 29 juin 1918, dont l'article 15 frappa les partages d'un droit de 0 fr. 50 pour cent sans addition de décimes. A ces cinquante centimes s'ajoute maintenant le double décime de la loi du 22 mars 1924, ce qui porte le droit de partage à 0 fr. 60 pour cent. Tel est actuellement le montant du droit aux termes de l'article 271 du décret de codification du 28 décembre 1926 (§ 5, n° 1).

De plus, la loi du 26 janvier 1892 (article 16) a frappé les jugements ou arrêts prononçant l'homologation de liquidations ou de partages et les sentences arbitrales ayant le même objet d'un droit de 0 fr. 25 % sur l'actif net partagé

ou liquidé. Ce droit appelé taxe judiciaire supporte les deux décimes et demi établis par les lois des 6 prairial an VII, 23 août 1871, et 30 décembre 1872; elle supporte maintenant le double décime de la loi du 22 mars 1924; ce qui fait au total 37 centimes et demi pour cent (article 271, § 4, n° 2 du décret de codification du 28 décembre 1926). Cette taxe qui se perçoit indépendamment du droit de partage suit à peu près les mêmes règles de liquidation.

§ I. — PRINCIPES GÉNÉRAUX

ESTIMATION DES BIENS

Le droit de partage étant un droit proportionnel est soumis aux règles de liquidation communes aux droits proportionnels. Provenant par ailleurs de la transformation du droit gradué, il se liquide comme lui, aux termes de la loi du 28 avril 1893, sur les sommes et valeurs anciennement passibles du droit gradué, c'est-à-dire sur « l'actif net partagé » (art. 271, § 5 du décret de codification).

Comme tous les droits proportionnels, le droit de partage se perçoit en suivant les sommes de 20 en 20 francs. La disposition de l'article 4 de la loi du 23 avril 1905 (1), d'après laquelle les droits sur les ventes et échanges d'immeubles suit les sommes de franc en franc jusqu'à 500 francs,

(1) C. E., art. 17.

doit s'interpréter restrictivement et ne peut s'appliquer au partage.

Le minimum à percevoir qui était autrefois de 25 centimes aux termes de l'article 2 de la loi du 27 ventose an IX est maintenant de 1 fr. 80 (article 19 du décret de codification du 28 décembre 1926), ce qui correspond à une valeur imposable de 300 francs. Cette disposition doit donc être rarement appliquée.

Le droit doit se percevoir sur les sommes et valeurs déterminées dans l'acte; si elles ne le sont pas, les parties doivent faire une déclaration estimative au pied de l'acte conformément aux dispositions de l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII. Une estimation en bloc de tous les biens partagés est suffisante, puisqu'elle permet au receveur d'asseoir la perception de l'impôt.

Si le partage porte seulement sur la nue propriété ou l'usufruit de certains biens, les parties doivent faire une estimation de la valeur de cet usufruit ou de la nue propriété. Les règles imposées par la loi du 25 février 1905 pour l'évaluation de l'usufruit et de la nue propriété dans les déclarations de succession sont de droit étroit et ne peuvent dispenser les parties de fournir une estimation qu'elles ont toute liberté de faire en tenant compte de l'âge et de l'état de santé de l'usufruitier.

L'estimation peut être faite par une seule des parties, puisqu'elles sont solidairement débitrices de l'impôt, elle peut

l'être également par un mandataire ou par le mari mandataire légal de sa femme. Mais la question s'est posée de savoir si le notaire rédacteur du partage avait qualité pour faire la déclaration estimative, s'il doit en un mot être considéré comme le mandataire tacite des parties. Aux termes d'une solution du 30 mars 1899, cette déclaration doit être souscrite par les parties elles-mêmes, le notaire ne peut être regardé comme leur mandataire légal et ne peut faire l'estimation qu'en se portant fort pour ses clients. La jurisprudence belge au contraire admet la validité d'une déclaration souscrite par un notaire sans exiger un mandat spécial (2). M. Pilon fait observer avec raison dans son cours que le notaire est tenu d'avancer les droits d'enregistrement et qu'en conséquence il devrait avoir le droit de fournir au receveur les éléments de la liquidation des droits que constitue justement la déclaration estimative.

A quel moment doit-on se placer pour faire l'évaluation des biens ? La question ne se pose guère si le partage suit d'assez près le décès, mais il arrive souvent qu'il s'écoule un laps de temps assez long entre le décès et le règlement de la succession et que les biens aient subi des variations de valeur assez considérables. Si l'on partage par exemple une succession ouverte, il y a dix mois, les valeurs mobilières qui la composaient ont subi pour la plupart une dépréciation de

(2) Cassation belge, 27 mai 1884. D. 85, 2, 82.

30 %. A l'inverse, si la succession s'est ouverte en 1926 ; l'actif mobilier a pu passer du simple au double. Quel cours doit-on prendre pour asseoir le droit de partage ? Une solution du 18 janvier 1896 (3) décide qu'en principe le droit doit être liquidé « d'après la valeur des biens au jour où, par l'effet du partage, ils sortent de la masse jusqu'alors indivise pour devenir la propriété particulière et personnelle de chacun des copartageants ». En règle générale, on doit donc prendre la valeur au jour du partage et non celle du jour où l'indivision a commencé et où remontent rétroactivement les effets du partage. Cela paraît du reste conforme à l'esprit de la loi qui frappe l'actif « partagé » (4). Il y a pourtant une restriction à faire. Dans la plupart des cas, les notaires fixent pour la jouissance divise une date différente de celle de l'acte. Il semble bien que l'on doive prendre pour base le jour de la jouissance divise. C'est ce qu'a décidé la Cour de Paris pour un partage qui devait même être soumis à une homologation postérieure ; une condition est exigée, c'est que l'estimation soit sincère et sans fraude (5). Le tribunal de Cognac, dans un jugement plus récent (6), a jugé dans une affaire où le partage était intervenu huit ans après le décès,

(3) R. E. 1492.

(4) Dalloz, 1872, 4, 13. — D'ailleurs c'est au jour du partage que s'apprécie l'importance de la soulte pour la perception du droit de mutation ; il serait choquant de prendre deux bases différentes pour percevoir sur le même acte le droit de mutation et le droit de partage.

(5) Paris, 14 janvier 1895. D. 95, 2, 424.

(6) Cognac, 12 août 1902. R. E. 3151.

que l'importance en capital des valeurs de bourse partagées devait être déterminée d'après le cours du jour de l'homologation, mais dans ses attendus, le tribunal fait entrevoir que la solution n'aurait pas été la même si la jouissance divisée avait été fixée au jour même du décès (7).

Il est du reste à remarquer que pour les valeurs de bourse, il est matériellement impossible de les estimer au cours du jour même de l'acte et qu'il leur faut nécessairement se baser sur un cours antérieur. On peut donc conclure que les biens pourront être estimés au jour de la jouissance divisée à condition que l'estimation soit faite sans fraude.

§ II. — COMPOSITION DE LA MASSE IMPOSABLE

La masse imposable comprend tous les biens existant en nature au jour du décès et qui sont compris dans l'acte de partage ; il suffit pour que le droit soit exigible de rappeler que les parties ont appréhendé les biens divisément. Ainsi la simple énonciation qu' « en ce qui concerne les objets mobiliers, les héritiers se sont réglés directement entre eux et conformément à leurs droits » rend exigible le droit de partage sur la valeur de ce mobilier (8).

(7) « Attendu qu'un doute pourrait peut être s'élever si l'acte de partage fixait la jouissance divisée au décès ».

(8) Solution, 30 mars 1899. R. E. 2522. — Cf Seine, 25 mars 1904. R. E. 3602.

En ce qui concerne les indemnités de dommages de guerre, une instruction du 2 janvier 1923, § II, III, décide que pour liquider le droit de partage et éventuellement le droit de soulte, il y a lieu de se baser sur l'indemnité allouée pour la perte subie; de l'indemnité pour frais supplémentaires, il ne faut tenir compte que pour la fraction jusqu'à concurrence de laquelle le remploi a été effectué.

Le droit doit-il frapper les biens qui font l'objet d'un rapport ? S'il s'agit d'un rapport en nature, il n'y a pas de doute possible; en ce cas, en effet, le droit du donateur est résolu, le bien rentré dans la masse indivise d'où il est censé n'être jamais sorti. S'il est attribué à la personne qui l'a rapporté, elle ne le possède plus en qualité de donatrice, mais en qualité d'héritière, et il faudra pour cela que le bien sorte vraiment de l'indivision. Il apparaît donc comme équitable de le frapper du droit de partage, sans qu'on puisse s'arrêter à l'objection qu'il a déjà supporté le droit de mutation lors de la donation puisque celle-ci se trouve résolue. Elle aura toujours procuré au donataire l'avantage de jouir de la chose et d'en percevoir les fruits jusqu'au jour du rapport. Et au surplus, le droit de mutation par décès n'est pas dû. La jurisprudence n'a jamais varié sur ce point.

La question devient plus délicate et l'exigibilité du droit moins évidente, s'il s'agit de rapport en moins prenant; et c'est l'hypothèse de beaucoup la plus fréquente. C'est la règle en matière de meubles et de créances ou valeurs mobilières.

Pour les immeubles, le rapport a lieu en moins prenant en cas d'aliénation ou lorsqu'il se trouve dans la succession d'autres immeubles « de même nature, valeur et bonté ». Il arrive aussi très souvent que le donateur dispense le donateur de rapporter l'immeuble en nature.

Dans tous ces cas, le bien donné ne rentre plus effectivement dans la masse comme au cas de rapport en nature, et l'on pourrait soutenir, semble-t-il, que la loi frappant expressément l'actif net « partagé » le droit n'est pas dû. Et cependant, l'héritier tenu du rapport ne conserve sa propriété qu'en vertu du partage; débiteur vis-à-vis de la succession de la valeur du bien donné, il ne se trouve libéré de cette obligation qu'en abandonnant à due concurrence à ses cohéritiers des biens de la succession. Il y a là véritablement une opération de partage et le rapport en moins prenant apparaît comme une faveur de la loi qui rend plus commode l'opération de rapport sans en changer la nature.

La Cour de Cassation par deux arrêts du 15 mars 1875 (9) s'est formellement prononcée pour la perception du droit de partage. « Attendu, disent ces arrêts, que le rapport, qu'il se fasse en nature ou en moins prenant, a pour but et pour résultat de faire rentrer d'une manière effective à l'égard des copartageants la chose qui en forme l'objet ou la valeur qui le représente dans la masse des biens indivis,

(9) D. P. 75, 1, 212.

qu'il s'agit de partager ; que leur réintégration dans la masse successorale, telle qu'elle résulte de la nature même du rapport, est formellement établie par les articles 828 et suivants du code civil qui, en réglant les opérations de partage ne séparent point la formation de la masse générale et la composition des lots, des rapports, fournissements et prélèvements à faire pour chacun des copartageants ; que si dans le cas de rapport en moins prenant comme dans l'espèce, l'héritier conserve la chose qu'il était tenu de rapporter, il n'en demeure saisi que par l'attribution que lui en fait la loi par imputation sur sa part héréditaire ; qu'à l'obligation qui lui est alors imposée de moins prendre dans les autres biens correspond le droit des cohéritiers, à qui le rapport est dû, de prélever une portion égale sur la masse de la succession ; que ces valeurs ainsi précomptées d'une part et prélevées de l'autre, concourent également à former l'ensemble des biens soumis au partage. »

Depuis ces arrêts, la jurisprudence est restée constante et s'est tout naturellement appliquée à la perception du droit proportionnel (10). Elle n'est pas universellement approuvée. M. Maguéro, par exemple (11) se refuse à voir dans le rapport en moins prenant la remise d'une valeur dans la masse des biens à partager et fait remarquer le manque de logique de l'administration qui considère les rapports en

(10) Coutances, 15 mai 1900. R. E. 2521.

(11) Traité des droits d'enregistrement, 2^e édition, page 513.

moins prenant comme réels pour les soumettre au droit de partage et les regarde comme fictifs, pour la perception du droit de soulte, ainsi que nous le verrons plus loin. M. Maguéro cite à l'appui de son opinion un jugement du Tribunal d'Argentan du 7 février 1908 (12) qui, en effet, a exonéré du droit de partage des rapports de dot qui s'effectuaient en moins prenant. Mais la solution donnée par ce jugement n'est pas très affirmative, car si le tribunal dit « qu'on ne comprendrait pas pourquoi le droit de 0 fr. 15 % serait dû au sujet de rapports fictifs qui n'ont été faits que pour permettre le travail de liquidation » il faut remarquer qu'en espèce l'acte que la Régie prétendait soumettre aux droits n'était pas un véritable partage, mais une simple liquidation. Aussi le tribunal semble-t-il réserver la question en ajoutant que « ces rapports ne constituent qu'une opération préliminaire du partage et que tant que le partage n'a pas été effectué, la question ne peut se poser d'appliquer ou non le droit réclamé. »

Ce qui permet de penser que si le tribunal s'était trouvé devant un partage véritable et non une simple liquidation, il n'aurait peut être pas jugé de la même façon. Au surplus, cette décision est restée absolument isolée et l'on peut affirmer que le rapport en moins prenant ayant le même résultat que le rapport en nature doit être traité comme lui et être

(12) R. E. 4561.

soumis au droit de partage. C'est l'avis de M. Naquet (13) qui tient un raisonnement ingénieux : « l'héritier donataire, dit-il, doit à la succession la valeur des biens rapportés en moins prenant. La créance qui en résulte pour la succession est indivise entre tous les cohéritiers, car l'article 1220 du code civil ne divise de plein droit que les créances qui appartenaient au défunt et non point celles qui naissent au profit de la succession. Lors donc que l'héritier donataire impute sur sa part la valeur des biens qu'il rapporte, ou plus exactement lorsque la loi fait cette imputation pour lui, il s'opère un véritable partage de la créance, qui cesse désormais d'appartenir aux autres cohéritiers pour une part indivise et devient pour le tout, la propriété de l'héritier donataire. »

Quelle que soit la justification que l'on puisse donner à la jurisprudence, elle est maintenant absolument assise et l'administration perçoit même le droit de partage, lorsque dans une observation préliminaire les parties déclarent que leurs dots étant égales il n'y a pas lieu d'en effectuer le rapport, ou qu'elles se sont réglées antérieurement relativement à leurs dots. Un jugement du tribunal civil de Bar-le-Duc (14) a été jusqu'à décider que le droit était exigible sur un règlement de dots effectué dans un chapitre distinct d'une liquidation judiciaire, alors que le montant des rapports ajouté à

(13) Traité d'enregistrement, 2^e édition, n° 1.078.

(14) 24 décembre 1902. R. E. 3336.

la masse des successions serait resté inférieur au montant du passif. Cette décision ne peut être approuvée, le rapport a pour effet de faire rentrer les biens donnés ou la créance qui en tient lieu dans la masse de succession et le droit de partage ne peut être perçu que sur l'actif net partagé ainsi qu'on va le voir bientôt.

Avant d'en terminer avec la question des rapports, il est nécessaire d'observer qu'il ne faut pas confondre avec eux la réunion fictive des biens donnés à la masse des biens existants, qui s'effectue conformément aux dispositions de l'article 942 du code civil pour la détermination de la quotité disponible. Il s'agit là d'une simple opération de calcul qui ne peut avoir pour effet de faire rentrer les biens donnés dans la masse des biens soumises à l'impôt; cela est vrai pour la donation faite à un étranger ou par préciput à un héritier (15); ou encore à un héritier renonçant, qui, du fait de sa renonciation, s'est affranchi du rapport en devenant un tiers vis-à-vis de la succession. Il demeure évident que si l'une de ces donations excédait la quotité disponible et vint à subir la réduction, la partie réduite rentrerait dans la masse et supporterait le droit de partage.

(15) Trib., Vendôme, 30 juillet 1914. R. E., 6170.

§ III. — PASSIF DÉDUCTIBLE

La loi française ne frappe que l'actif net partagé à l'encontre de la loi belge qui frappe l'actif brut. Et c'est une solution, en effet, très équitable que d'épargner les parties qui ont déjà à faire face à un passif important. L'administration se montre infiniment moins difficile pour la déduction des dettes en matière de partage que pour les déclarations de succession. Il suffit que les parties déclarent le montant de l'actif net partagé sans justifier de la composition du passif, c'est à la régie de démontrer que cette estimation est inexacte.

Voici les éléments que les parties peuvent faire entrer en ligne de compte pour la détermination du passif : l'administration admet tout d'abord la déduction de la taxe successorale et des droits de mutation, bien que ces derniers soient en réalité un passif personnel aux copartageants et non une dette de la succession ; mais ils sont considérés comme prélevés sur l'actif. Sont également déductibles les frais et honoraires tant du partage lui-même que des actes qui le suivent ou le précèdent : inventaire, délivrance de legs, certificats de propriété, etc...

Les dettes de la succession vis-à-vis des tiers constituent évidemment un passif déductible : les récompenses dont est comptable l'époux prédécédé, également ; et aussi les dettes de la succession envers les héritiers, même si elles sont

éteintes par confusion partiellement ou en totalité; la confusion est, en effet, moins un mode d'extinction des obligations qu'un obstacle à leur exécution (16). Il faut prendre garde cependant qu'à la dette de la succession vis-à-vis des héritiers corresponde une créance indivise, dont on tienne compte pour le règlement de leurs droits sans toutefois la faire figurer dans la masse partageable. Déduire la dette des biens partagés pour le calcul de l'impôt serait un double emploi si le droit n'est pas perçu sur la créance corrélative. Voici comment la question s'est présentée dans la pratique. Une dame N... avait l'usufruit de divers biens dépendant de la succession de son mari prédécédé dont la nue propriété appartenait indivisément à ses cinq enfants. Cette personne mourut après avoir disposé des biens en question, et sa succession se trouva donc comptable de leur valeur envers ses enfants. Cette valeur constituait donc un passif de la succession, et inversement une créance indivise des enfants contre cette succession. Si dans le partage on tient compte de cette créance pour le règlement des droits respectifs des parties sans qu'elle soit comprise toutefois dans l'actif imposé, on ne peut déduire de cet actif la dette correspondante (17).

Si au contraire les biens, dont le défunt avait l'usufruit et dont il a disposé, avaient appartenu divisément à chacun des cohéritiers en vertu d'un partage antérieur; la dette de

(16) PLANIOL. — Traité élémentaire de droit civil. Tome II, p. 197.

(17) Seine, 6 janvier 1909. R. E. 4852.

la succession vis-à-vis de chacun des cohéritiers est déductible, parce que la créance corrélative n'est pas indivise et ne peut constituer un élément de l'actif partageable (18).

On peut encore déduire de l'actif les legs de sommes d'argent, et les soultes. On justifie la déduction de ces dernières, en disant que deux droits différents ne peuvent pas frapper les mêmes biens, qui ne peuvent faire l'objet à la fois et d'une cession et d'un partage. Le lot grevé d'une soulte échappe donc au droit de partage, dans la mesure où il est frappé du droit de mutation. On s'est demandé si l'on devait déduire les soultes portant sur les rentes sur l'Etat ou les deniers comptants et qui ne sont passibles d'aucun droit.

Pour les rentes sur l'Etat, la dispense de droit équivalant à paiement, la soulte doit être déduite. Le même raisonnement ne semble pas pouvoir être tenu pour les deniers comptants, car il n'y a plus une véritable soulte, mais plutôt une simple rectification d'attribution, et l'administration peut à bon droit refuser la déduction.

Tous les auteurs sont unanimes pour refuser la déduction des soultes affectées au paiement du passif sous prétexte qu'il y aurait double emploi à déduire et le passif et la soulte qui sert à l'éteindre; c'est ce qu'a d'ailleurs décidé une solution du 19 décembre 1874. Elle conduit pourtant à des résul-

(18) Seine, 16 janvier 1914. R. E. 6052.

tats déconcertants. Soit une succession de 60.000 francs, composée de deux immeubles valant l'un 40.000 francs et l'autre 20.000 francs ; elle est grevée d'un passif de 40.000 francs ; deux héritiers A et B, première hypothèse : on attribue à A l'immeuble de 40.000 francs à charge de payer une soulte de 10.000 francs à B qui reçoit l'immeuble de 20.000 francs ; le passif est partagé également. Le droit de soulte sera perçu sur 10.000 francs, valeur de la portion d'immeubles cédée par B à A, il restera 50.000 francs d'immeubles partagés, on en déduira le passif 20.000 francs et le droit de partage sera liquidé sur 30.000 francs.

Seconde hypothèse : A reçoit toujours l'immeuble de 40.000 francs et B l'immeuble de 20.000 francs, mais A est chargé de payer la part de B dans le passif, soit 10.000 fr. Le droit de soulte sera perçu sur 10.000 francs, somme pour laquelle il y a cession immobilière ; mais comme il n'y a plus que 10.000 francs de passif, l'administration déduira seulement ces 10.000 francs des 50.000 francs d'immeubles partagés et le droit de partage sera liquidé sur 40.000 francs.

Il est absolument injuste que dans le second cas, le droit soit liquidé sur 40.000 francs au lieu de 30.000 francs dans le premier. La répartition des biens reste, en effet le même, il y a toujours cession d'immeubles à concurrence de 10.000 francs, et la succession partagée n'est pas plus riche dans le second cas que dans le premier ; l'intérêt pécuniaire des deux actes reste le même. Il semble donc qu'il serait beaucoup plus équitable que la perception fût aussi la même.

§ IV. — DIFFICULTÉS RELATIVES AU PARTAGE PARTIEL ET AU LOTISSEMENT

Il peut y avoir partage sans que l'indivision disparaisse complètement; ou bien une portion des biens seulement est partagée, le surplus restant indivis; ou bien encore un seul des copropriétaires est rempli de ses droits par l'attribution de biens déterminés, et les autres parties restent dans l'indivision. Dans le premier cas, il y a partage partiel, dans le second allotissement.

Lorsqu'il y a partage partiel, le droit de 0 fr. 60 ne se perçoit que sur la fraction de biens partagés. On s'est demandé dans quelle mesure il fallait déduire le passif successoral pour la perception des droits. Il semblerait rationnel à première vue de répartir le passif proportionnellement entre les biens partagés et les biens indivis. L'administration, par une solution du 21 avril 1896 (19), a été d'un avis différent et a décidé que le passif devait s'imputer d'abord sur les biens restés indivis et que seul l'excédent devait venir en déduction de l'actif brut partagé; elle s'est appuyée sur l'autorité d'Aubry et Rau pour dire que le partage ayant pour effet de diviser le gage des créanciers, les biens restés dans l'indivision restaient en totalité soumis à ce droit de gage et paraissaient plus particulièrement affectés au paiement du passif

(19) R. E., 1425.

« même à défaut d'une déclaration expresse dans l'acte. »
Quelque critiquable que puisse être cette solution, car, avant comme après le partage, les héritiers restent tenus du passif pour la même quotité, elle est toujours appliquée et les tribunaux n'ont pas eu à se prononcer sur la question. Il est à remarquer que le passif pourrait être intégralement déduit si le partage partiel contenait une affectation spéciale à l'acquit de ce passif de biens déterminés.

Lorsqu'il y a allotissement, l'administration réclame le droit de partage non seulement sur les biens attribués au copropriétaire sorti de l'indivision, mais sur la totalité des biens. S'il y a plusieurs lotissements successifs, le droit sera perçu chaque fois sur les biens restés indivis jusqu'à ce que tous les copropriétaires soient sortis de l'indivision, de sorte que le droit de 0 fr. 60 sera perçu plusieurs fois sur les mêmes biens. Il suffit donc pour que le droit de partage soit perçu sur tous les biens que l'une des parties soit entièrement remplie de ses droits et qu'il y ait attribution indivise du surplus aux autres copropriétaires, car déclare une solution du 16 juin 1873 (20), tous les biens sont partagés entre tous les cohéritiers, le partage est donc définitif et complet. » Il n'aurait pas ce caractère définitif si l'attribution n'était faite à l'un des cohéritiers qu'à valoir sur ses droits; il n'y aurait alors de partagés que les biens qui lui seraient attribués, et

(20) S. 74, 2, 59. D. P. 74, 3, 30.

c'est seulement sur leur valeur que serait perçu le droit de partage (21). Mais il faut pour cela que cette attribution ne présente pas les caractères d'une licitation ou d'un partage avec soulte. Il y aurait licitation, si les biens étaient attribués pour une valeur déterminée et si l'attributaire était comptable d'un prix. Il y aurait partage avec soulte si la valeur des biens distraits de la masse indivise et attribués à l'un des cohéritiers dépassait le montant de ses droits héréditaires; auquel cas le droit de soulte serait dû sur la différence.

(21) Solution, 22 août 1877.

CHAPITRE II

Partage avec soulte

§ I. — TARIFS

L'article 271, § 5 du décret de codification du 28 décembre 1926 reproduisant l'article 68, § 3 de la loi du 22 frimaire an VII porte que « s'il y a retour, le droit sur ce qui en sera l'objet sera perçu au taux réglé pour les ventes. »

Il s'ensuit que le tarif du droit de soulte n'est pas uniforme, mais varie avec la nature des biens qui font l'objet de la soulte. Lorsqu'elle porte sur des deniers comptants, il n'est dû aucun droit, car on ne saurait vendre de l'argent. Rien n'est dû non plus pour les rentes sur l'Etat, les bons du Trésor, les indemnités de dommages de guerre et d'une manière générale les créances résultant d'une inscription au grand livre de la Dette publique, que la loi du 21 frimaire an VII, art. 70, § 3, n° 3, a exemptées du droit de transfert. Il est à remarquer que si la soulte s'imputant sur des deniers comptants ou des rentes sur l'Etat est stipulée payable à terme, le droit d'obligation de 1 fr. 20 % devient exigible.

Les soultes portant sur des créances à terme donnent lieu à la perception du droit de cession de créance qui est éga-

lement de 1 fr. 20 pour cent. La question s'est posée de savoir si les soultes imputables sur des livrets de Caisse d'Epargne étaient passibles de ce droit. La réponse dépend du caractère que l'on reconnaît au contrat intervenu entre la caisse et le déposant. Si c'est un dépôt, les deniers restent la propriété du déposant et la cession du livret donne ouverture au droit proportionnel. S'il y a prêt, le déposant est créancier de la Caisse et la cession du livret doit être assujetti au droit de cession de créance. Un arrêt de la Cour de Cassation du 15 mai 1911 (1) sans cependant affirmer que le contrat intervenu entre le déposant et la caisse d'épargne est un prêt, a déclaré que ce n'était pas un contrat de dépôt proprement dit. » Il semble donc que le déposant se trouvant créancier de la Caisse, la soulte imputable sur un livret doive donner ouverture au droit proportionnel de 1 fr. 20 pour cent (décret de codification, art. 271, § II, VI).

Les soultes imputables sur des rentes dûes par des particuliers sont frappées du droit de cession de rente, soit trois pour cent qui est calculé sur la valeur donnée par l'estimation des parties. Le même droit est applicable aux rentes sur les Etats étrangers, si elles sont perpétuelles; si elles sont amortissables, ce sont des créances à terme et il n'est dû que le droit de cession de créance.

Sur les valeurs de bourses, actions et obligations françaises, qui paient annuellement la taxe de transmission, c'est-

(1) R. E., 5312.

à-dire sur les valeurs au porteur, il n'est dû aucun droit; ce n'est que sur les valeurs nominatives que la soulte donne naissance au droit de 0 fr. 30 centimes pour cent (2).

Pour les valeurs étrangères, il faut distinguer si elles sont admises à la cote ou non. Dans le premier cas, il n'est rien dû car les valeurs étrangères cotées en bourse, qu'elles soient nominatives ou au porteur, supportent la taxe annuelle de transmission.

Au second cas, il faut distinguer entre les actions et les obligations. Les premières acquittent un droit de 0 fr. 75 pour cent (décret, art. 271, § 7, n° 2) et les secondes le droit de cession de créance. Les auteurs de *Jurisclasser fiscal* pensent au contraire que l'article 6 de la loi du 23 juin 1857 est applicable aux valeurs étrangères et qu'il y a lieu de percevoir le droit de 30 centimes pour cent comme sur les valeurs nominatives françaises, qu'il s'agisse d'actions ou d'obligations.

La soulte imputable sur des objets mobiliers donne lieu à la perception du droit de 6 fr. 60 décimes compris (code, art. 271, § 16). Ce droit est réduit de moitié s'il s'agit d'instruments, récoltes engrais ou animaux dépendant d'une exploitation agricole; encore faut-il qu'ils n'aient pas acquis ou que le partage leur fasse perdre, le caractère d'immeubles par destination; sinon le tarif immobilier serait applicable.

(2) *Solution*, 22 décembre 1880. J. E., 21.637. C. E., art. 271, § 8, n° 2 et 3.

Pour que ces objets bénéficient du tarif réduit, il faut donc qu'ils ne soient pas attribués au même copartageant que l'exploitation dont ils font partie.

Les soultes imputables sur un fonds de commerce supportent le droit de 8 % en ce qui concerne les éléments incorporels et le matériel et le droit de 2 % en ce qui concerne les marchandises. Au droit de 8 % sur les éléments incorporels et le matériel s'ajoute en cas de première mutation, la taxe de 3 % (3).

Jusqu'à la loi du 13 juillet 1925, les soultes immobilières étaient favorisées par rapport aux ventes d'immeubles puisqu'elles n'acquittaient seulement le droit de vente proprement dit, soit 8 %. Le droit de transcription de 2 % ne leur était pas applicable parce que le partage n'est pas un acte de nature à être transcrit. Mais l'article 41 de la loi du 13 juillet 1925 a unifié le droit de vente et le droit de soulte. Il est actuellement de 12 % (4). La taxe de première mutation (3 %) est due si le total des soultes immobilières dû par un même copartageant dépasse 5.000 francs.

Il est à remarquer que sont également applicables aux soultes de partage, les surtaxes frappant les mutations d'immeubles et de fonds de commerce dont la valeur dépasse 300.000 francs (5).

(3) Loi du 31 juillet 1929, article 1^{er} et loi du 26 avril 1930, article 12.

(4) Loi du 31 juillet 1929, article 2.

(5) De 300.000 à 500.000 francs : 1,20 % ; au-dessus de 500.000 francs : 2,40 % (article 271, § 20-1 du décret).

§ II. — IMPUTATION DES SOULTES

Lorqu'une soulte grève un lot comprenant plusieurs sortes de biens, sur lesquels va-t-on faire porter la soulte pour percevoir le tarif adéquat ? C'est la question de l'imputation des soultes dont la solution a été posée de bonne heure par l'administration dans la célèbre instruction n° 342 du 22 septembre 1807. On aurait pu, tout au moins lorsqu'il n'y avait pas indication contraire des parties, imputer la soulte sur chaque espèce de biens proportionnellement à son importance dans le lot grevé de soulte, et il semble bien que ce système eût été le plus rationnel.

Pourtant l'administration l'a repoussé et s'inspirant des dispositions de l'article 1256 du code civil qui prescrit de faire l'imputation du paiement de la manière la plus favorable au débiteur, elle a décidé que l'imputation des soultes se ferait « d'abord sur l'espèce de biens qui est exempte de tous droits, puis sur celle qui est frappée de la fixation la plus faible et ainsi de suite jusqu'à la plus élevée. » Cette règle a été consacrée par un arrêt de la Cour de Cassation du 6 mars 1843 et depuis est restée toujours appliquée. Il est à remarquer que le fondement juridique que lui assigne l'instruction 342 est très discutable. L'article 1256 du code civil paraît n'avoir qu'un rapport très lointain avec la question, il concerne en effet le cas où il y a pluralité de dettes. « Lorsque la quittance ne porte aucune imputation, dit cet article,

le paiement doit être imputé sur la dette que le débiteur avait pour lors le plus d'intérêt d'acquitter entre celles qui sont pareillement échues, sinon sur la dette échue, quoique moins onéreuse que celles qui ne le sont pas. » Dans la matière qui nous occupe il n'y a pas à choisir, entre plusieurs dettes, laquelle s'éteindra, mais à déterminer quel sera le quantum d'une seule dette. C'est l'avis de M. Naquet (6) : « notre hypothèse est toute différente, dit-il, il s'agit de savoir non pas quelle dette sera éteinte, mais quelle dette naîtra, ce qui est tout autre chose. C'est aussi celui de M. Wahl (7) pour qui la solution de l'instruction 342 « libérale incontestablement est d'une légalité douteuse, il ne s'agit pas ici de paiement, il s'agit de savoir sur quel bien porte une vente. »

Le seul fondement logique que l'on puisse donner à la solution de l'administration, c'est la volonté présumée des parties qui sont censées avoir choisi la combinaison la moins onéreuse.

Par suite, l'instruction 342 ne sera plus applicable lorsqu'il résulte des clauses du partage que les parties ont entendu faire porter la soulte sur une valeur déterminée. Si par exemple, il est procédé par actes séparés à un partage d'immeubles avec soulte, puis au partage du surplus de la succession, la soulte doit s'imputer uniquement sur les immeubles (8). Mais

(6) Traité des droits d'enregistrement, 2^e édition, Tome I, n° 352.

(7) Traité de droit fiscal, Tome I, n° 562, page 500.

(8) Péronne, 1^{er} juillet 1904. R. E. 3690. Seine, 2 novembre 1901. R. E. 2878.

si les clauses d'où paraîtrait résulter l'imputation conventionnelle étaient « obscures et contradictoires », il faudrait s'en tenir aux règles d'imputation de l'instruction 342 (9).

Pour les écarter, il faut que la volonté des parties soit certaine et ne pas s'arrêter aux fautes de rédaction commises par les parties. Les tribunaux se montrent en général très difficiles pour reconnaître que les parties ont voulu imputer la soulte sur les immeubles et repoussent très souvent les prétentions de l'administration. « Il est de principe, dit le tribunal de Toulouse (10) que cette instruction (n° 342) doit être appliquée toutes les fois que l'imputation faite par les parties n'est pas certaine, et, dans le doute sur leur volonté, il y a lieu de revenir au mode d'imputation tracé par la dite instruction. »

§ III. — IMPUTATION DES SOULTES SUR LES RAPPORTS

La soulte ne donne lieu à la perception du droit de mutation que si elle est payée avec des deniers personnels à celui par qui elle est due. Le montant d'un rapport faisant partie de la masse partageable, une soulte imputable sur une somme rapportée ne doit pas être imposée : les deniers dont elle est fournie ne sont plus en effet personnels au débiteur

(9) Seine, 17 décembre 1904. R. E., 3807.

(10) 25 juillet 1908. R. E. 4848.

de la soulte, mais font réellement partie de l'actif successoral, de sorte que le copartageant qui paie la soulte tient son attribution toute entière du défunt et n'acquiert rien de ses cohéritiers. L'inexigibilité de droit lorsque la soulte est imputable sur les rapports a été mise en lumière par un arrêt de la Chambre civile du 27 avril 1858 (11). « Attendu, est-il dit dans cet arrêt, que c'est seulement au cas de lotissement inégal qu'un droit de mutation est dû sur ce que l'un des copartageants reçoit au delà de sa part héréditaire, que dans ce dernier cas la fiction de l'article 883 du code civil n'est pas admise au regard de la Régie, que l'héritier n'est pas censé tenir de l'auteur commun l'excédent de son lot, mais l'avoir acquis de ses cohéritiers et que la soulte qu'il leur paie de ses deniers est considérée comme le prix de l'acquisition ; mais que, quand, au lieu de payer des soultes avec leurs propres fonds, les héritiers rapportent à la succession les sommes qui ne leur ont été données qu'en avancement d'hoirie, et quand ces sommes ainsi rapportées sont réunies à la masse, entrent dans le partage et servent à égaliser les lots, il n'est pas dû de droit de retour, parce que chacun des héritiers prenant une part égale dans les biens de la succession tient tout du défunt et rien de ses cohéritiers. »

Cet arrêt a décidé que le droit de soulte n'était pas exigible, même si la somme à prendre sur le rapport était stipulée

(11) D. 58, 1, 206. — S. 58, 1, 618.

payable à terme à un autre cohéritier. Il en est de même si le rapport est payable à terme.

L'administration a admis le principe posé par l'arrêt de 1858 pour les rapports effectifs, mais elle se montre moins libérale lorsqu'elle repousse l'imputation des soultes sur les rapports en moins prenant. Une solution du 26 août 1869 proclame l'existence de deux règles distinctes concernant l'imputation des soultes sur les rapports. « Lorsque les rapports ou récompenses, dit cette solution, s'effectuent ou sont censés s'effectuer réellement, l'imputation se fait jusqu'à due concurrence sur la récompense et le rapport, et aucun droit n'est dû de ce chef. Mais quand ils ont lieu d'une manière fictive, c'est-à-dire en moins prenant, la perception doit être faite d'après la doctrine de l'arrêt de 1853 (12) (Instr. 1982, § 6) qui est toujours suivie en pareille matière. Dès lors, la soulte ne peut pas s'imputer sur cette valeur fictive. » L'arrêt de 1853, auquel il est fait allusion avait, en effet décidé que le droit de mutation était exigible sur la totalité de la soulte, sans tenir compte d'un rapport en moins prenant.

On a fait valoir en faveur du système de l'Administration que les parties, en effectuant le rapport en moins prenant, ont voulu l'exclure de la masse et en faire abstraction pour l'imputation des soultes. Sans s'arrêter à cet argument, qui suppose chez les parties une intention qu'elles n'ont cer-

(12) S. 53, 1, 503. D. 53, 1, 182.

tainement jamais eue, on peut faire remarquer qu'il existe une contradiction violente dans la doctrine de l'administration, qui, d'une part considère les rapports en moins prenant comme faisant partie de la masse pour percevoir le droit de partage, et d'autre part les en exclut et les regarde comme licites pour l'imputation des soultes. Si l'on admet la perception du droit de partage, ce qui, croyons-nous, est conforme à la réalité juridique, il faut, pour être logique, considérer les sommes rapportées en moins prenant comme des valeurs successorales, sur lesquelles peut s'imputer la soulte.

Quant à l'arrêt de 1853 invoqué par l'administration, il est antérieur à l'arrêt de principe de 1858 si formel et si complet qui doit se substituer complètement à la jurisprudence plus ancienne.

Au surplus, les parties pourront fréquemment éviter le droit de mutation en effectuant en nature le rapport des sommes qui se ferait normalement en moins prenant. Il est en admis en effet que le rapport de la somme représentant la valeur d'un immeuble aliéné depuis la donation peut être effectué en nature par l'héritier donataire et que la somme rapportée peut être attribuée à l'un de ses cohéritiers sans donner lieu à la perception du droit de soulte. L'article 860 du code civil qui prévoit le rapport en moins prenant accorde seulement une facilité et n'exclut pas la possibilité du rapport de numéraire.

Il est même admis que l'héritier donataire par avance-

ment d'hoirie d'un immeuble se retrouvant en nature peut d'accord avec ses cohéritiers effectuer, non pas le rapport en nature de l'immeuble, mais le rapport du montant de son estimation, et cette somme peut être attribuée à ses cohéritiers, sans que le droit de soulte soit dû (13). Le rapport en nature n'est pas en effet rigoureusement obligatoire et les parties peuvent convenir que le donataire rapporte seulement la valeur d'estimation de l'immeuble donné (14). Il serait du reste peu équitable de percevoir le droit de soulte à l'occasion d'un immeuble qui a déjà supporté le droit de mutation, alors que par suite du mode de rapport adopté, la donation se trouve pas résolue (15).

L'administration n'admettait pas autrefois l'imputation de la soulte lorsque les sommes prêtées ou données étaient égales, et prétendait qu'il y avait compensation et qu'il n'y avait pas lieu à rapport. Si les sommes étaient inégales, elle n'admettait la possibilité d'un rapport qu'après compensation jusqu'à concurrence de la plus faible. Un jugement du tribunal de la Seine du 23 janvier 1857 fit d'abord une distinction entre les sommes prêtées et les sommes données, affirmant que pour ces dernières, la compensation n'était pas possible jusqu'au jour du partage; que « ce qui était subordonné à la liquidation c'était le point de savoir combien il y aurait en

(13) Tours, 30 décembre 1898. R. E. 1980.

(14) DEMOLOMBE. — Droit civil, T. V, 505.

(15) En sens contraire : NAQUET. T. I, p. 350. WAHL, T. I, p. 567.

définitive d'exigible, sur les dots à rapporter d'après les comptes que les copartageants pourraient se devoir et comment les rapports seraient exigibles. »

Cette distinction est maintenant abandonnée et l'imputation des soultes est admise sur le rapport des sommes prêtées ou données, qu'elles aient été égales ou inégales ; et rien n'est plus logique puisque, pour la perception du droit de partage, elles font toujours partie de la masse partageable et l'Administration perçoit le droit de 60 centimes sur la simple déclaration que, les dots étant égales, il n'y a plus lieu à rapport.

Il faut ajouter enfin que, pour que l'imputation d'une soulte soit admise sur un rapport, ce rapport doit être réellement dû. Ainsi dans un partage où le notaire avait compris dans la masse active et les attributions le rapport d'une dot qui n'avait jamais été versée, tout en faisant figurer au passif le montant de cette dot, il est évident que l'acte avait été rédigé ainsi, uniquement pour pouvoir imputer une soulte sur ce rapport et éviter le droit de mutation. C'est à bon droit que l'administration s'est refusée à tenir compte du rapport et a réclamé le droit de soulte (16).

En résumé, le fisc admet actuellement d'une manière assez large l'imputation des soultes sur les rapports ; les parties doivent seulement prendre soin de bien préciser quelles sont leurs intentions à cet égard, de façon à ne pas laisser place à l'équivoque.

(16) Seine, 11 octobre 1911. R. E., 5474.

§ IV. — PARTAGE DE BIENS ETRANGERS

Les partages portant sur des biens étrangers seuls sont soumis au droit commun et donnent lieu à la perception du droit de 60 centimes, car la loi frappe d'une manière générale l'actif net partagé (17). On ne peut d'ailleurs invoquer le principe de la territorialité de l'impôt. Les partages purs et simples ne contiennent aucun mouvement de valeur et le droit de partage est perçu à raison de la nature de l'acte et non à raison des biens qui en font l'objet. L'application du droit de 60 centimes suppose nécessairement que les parties ont justifié de la copropriété et qu'il n'y a pas de soulte. S'il en était autrement le droit de mutation spécial aux biens étrangers serait applicable : 1 fr. 20 % sur les immeubles et 6 fr. 60 % sur les meubles corporels (18). Il est à remarquer qu'en cas de soulte, celle-ci devrait s'imputer conformément à l'instruction 342 sur les biens soumis aux droits les moins élevés, c'est-à-dire sur les immeubles.

Si l'on partage à la fois des biens français et des biens situés à l'étranger, on applique les règles normales tant qu'il y a répartition conformément aux droits héréditaires d'une part des biens français, d'autre part des biens étrangers. Mais lorsque les biens français sont répartis inégalement et que ces inégalités sont compensées par l'attribution de biens étran-

(17) Décret de Codif., art. 271, § 10-6.

(18) Décret de Codif., art. 271, § 16-1.

gers, l'administration et la jurisprudence font abstraction des biens étrangers et perçoivent le droit de soulte comme si ces biens n'existaient pas. La jurisprudence est fixée en ce sens depuis un arrêt solennel de la Cour de Cassation du 11 novembre 1844 (19).

L'administration a précisé ainsi sa manière de voir dans l'instruction 3335. « Si on lui présente un acte constatant le partage de tout l'actif héréditaire, l'administration est tenue de procéder, en ce qui concerne la liquidation du droit de soulte, comme si les biens français existaient seuls et comme si les copartageants n'étaient dans l'indivision que quant à ces biens, abstraction étant faite de tous les autres; dès lors dans le cas, où le partage attribue à l'un des ayants droit des biens de France dont la valeur excède sa part légale des biens situés dans notre pays, l'administration ne peut voir dans l'attribution de cet excédent que la cession que ce co-partageant a obtenu des droits afférents à ses cohéritiers; ce qui donne à cette acquisition relativement à la loi fiscale le caractère et les effets d'une véritable soulte »

Les arguments invoqués en faveur de cette doctrine sont les suivants : en premier lieu la territorialité de la loi fiscale. « La loi de l'impôt, dit l'arrêt de 1844, n'a d'empire que sur le territoire du royaume. » Les biens sis à l'étranger sont inexistants au regard de la loi française qui ne peut ni ne

(19) D. 44, 1, 160. S. 44, 1, 838.

veut les atteindre. Si la mutation d'immeubles étrangers constatée par un acte passé en France donne lieu à la perception d'un droit de 1 fr. 20 %, ce droit n'est qu'un simple droit d'acte, le salaire d'une formalité.

On dit encore que le contrôle de la copropriété et de la valeur des immeubles étrangers est difficile, sinon impossible pour le fisc français et que ce serait favoriser la fraude que de laisser compenser la répartition inégale des biens français par l'attribution de biens étrangers, dont l'administration ne peut contrôler ni l'origine de propriété, ni la valeur.

Enfin, et c'est là l'argument le plus fort, le droit de partage est une faveur ; un droit réduit qui frappe les biens qui ont déjà supporté le droit toujours très élevé de mutation ; or les immeubles et les meubles ayant une assiette matérielle à l'étranger ne supportent pas le droit de mutation par décès. Par contre, les valeurs mobilières qui acquittent ce droit seront assimilées aux biens français et pourront compenser l'inégalité des lots.

Ces arguments ne sont pas absolument convaincants et la jurisprudence a été vivement critiquée par plusieurs auteurs, notamment par MM. Wahl (20) et Naquet (21). Il est évident que le droit de mutation n'est dû que s'il y a soulte, c'est-à-dire une somme prise en dehors de l'hérédité par l'attributaire du lot le plus élevé, pour indemniser l'attribution

(20) Traité de droit fiscal, t. II, n° 979.

(21) Traité des droits d'enregistrement, tome I, n° 80.

du lot le moins fort. Lorsqu'une succession comprend des biens en France et des biens à l'étranger, il n'y a pas deux successions, mais une seule, et les parties devraient pouvoir sans crainte de voir dénaturer leurs conventions, répartir les biens au gré de leurs intérêts. Le contrôle de l'administration n'est d'ailleurs pas aussi impossible qu'on veut bien le dire, au moins pour certains pays, car le gouvernement français a conclu avec divers gouvernements voisins, notamment avec la Belgique des accords qui permettent à l'administration française de se renseigner auprès de ses voisins. Et au surplus « la crainte de la fraude ne doit pas aller jusqu'à dénaturer la convention des parties » (22).

Cependant, la jurisprudence paraît bien assise. Le tribunal civil de Lille par jugement du 22 décembre 1904 (23) avait rejeté la perception du droit de soulte sur un partage de biens français et de biens belges répartis sans tenir compte de leur nationalité. Il se basait sur le fait que les immeubles situés en Belgique étaient soumis au droit de partage comme ceux qui étaient situés en France et que l'administration possédait certains moyens de contrôle en Belgique en vertu de certaines conventions diplomatiques. Mais ce jugement a été cassé par arrêt de la Cour de Cassation du 21 novembre 1911 (24) qui justifie toujours sa décision par la territorialité

(22) WAHL, t. II, n° 979.

(23) R. E. 3828.

(24) R. E. 5448.

de la loi fiscale et l'exemption du droit de mutation dont jouissent les immeubles étrangers.

Quant aux biens situés dans les colonies, il faut distinguer entre les colonies où l'impôt de l'enregistrement est établi et celles où il ne l'est pas. Les biens situés dans ces dernières doivent d'après la majorité des auteurs être assimilés aux biens étrangers. On a soutenu cependant que l'exemption de droits équivalait à paiement, mais il semble bien, étant donné les raisons sur lesquelles s'appuie actuellement la jurisprudence, que ces biens ne peuvent entrer en ligne de compte, au regard de l'administration, pour compenser l'inégalité des lots. Au contraire, les biens situés en Algérie et dans les colonies où l'impôt de l'enregistrement est établi sont considérés comme des biens français. Mais il est à noter que si dans un partage fait en France un lot comprenant des biens français et des biens sis dans les colonies est grevé d'une soulte, il y a lieu d'en ventiler le montant pour déterminer la mesure dans laquelle elle s'applique aux deux sortes de biens. Les immeubles situés en Algérie ou dans les colonies ne sont pas assujettis en effet à l'impôt de mutation à l'occasion d'actes passés et enregistrés en France.

CHAPITRE III

Partage de communauté

En droit fiscal comme en droit civil (article 1476 du code civil), les mêmes principes sont applicables aux partages de communauté qu'aux partages de succession. Ainsi le droit de partage reste le même, et le droit de soulte est pareillement exigible dès que le lot de l'une des parties dépasse le montant de ses droits légaux dans l'actif à partager. Mais de la nature de l'association des époux, il résulte des règles spéciales.

Il y a lieu de procéder au partage de la communauté, lors de sa dissolution, soit par la séparation de corps ou de biens, soit par le divorce, soit par le décès de l'un des conjoints. Dans ce dernier cas, on procède généralement par le même acte au partage de la communauté et de la succession du prédécédé. Il est évident que le droit de partage ne doit pas frapper deux fois les mêmes biens à l'occasion d'un même acte, et, de la succession du prédécédé, il faut déduire, pour la perception du droit de partage, sa part dans la communauté. La solution ne serait pas la même s'il y avait deux actes différents.

§ I. — RÈGLEMENT DES REPRISES DES ÉPOUX

Avant de faire le partage proprement dit des biens de la communauté, on procède à la liquidation et au règlement des reprises et récompenses des époux. Chaque conjoint reprend d'abord tous les biens qui lui sont propres et qui se retrouvent en nature.

Ce n'est certes pas une opération de partage, puisque ces biens ont conservé leur individualité et qu'ils sont restés la propriété exclusive de l'époux qui les a apportés. Par suite, si la femme renonce à la communauté, l'acte qui constate l'exercice de ses reprises en nature est simplement passible du droit fixe de 22 fr. 50 pour décharge de mandat accordé au mari administrateur des biens de sa femme ou à ses héritiers.

Les parties déterminent ensuite le montant des reprises en deniers de chaque époux, qui a droit de reprendre le prix de ses propres aliénés et le montant des indemnités qui lui sont dûes par la communauté (article 1470 du code civil). Mais avant de procéder au règlement des reprises il y a lieu de déterminer les récompenses que les époux peuvent devoir à la communauté et de les déduire du montant de leurs reprises. Reprises et récompenses constituent les éléments d'un même compte dont la balance seule est à considérer ; et si les récompenses sont supérieures aux reprises, c'est seule-

ment l'excédent qui doit être compris dans l'actif de communauté (1).

L'article 1471 du code civil accorde à la femme créancière de ses reprises le droit de prélever à due concurrence sur l'actif de communauté d'abord l'argent comptant, puis les meubles, puis les immeubles. Cette faveur exorbitante du droit commun de se payer soi-même est également reconnue au mari bien que l'article 1471 ne parle que de la femme. Cette faveur a amené de longues controverses sur la nature du droit de reprise. En droit civil, la jurisprudence avait voulu y voir un droit de propriété qui permettait à la femme d'agir, non comme créancière, mais comme propriétaire et de passer avant tous les autres créanciers de la communauté (2). Un arrêt des Chambres réunies, rendu le 16 janvier 1858 (3) a décidé que le droit de la femme était un simple droit de créance et qu'elle agissait comme créancière et non comme propriétaire des biens prélevés. Depuis, la jurisprudence ne s'est pas déjugée (4) et les droits des créanciers sont ainsi sauvegardés puisqu'ils n'ont plus à redouter d'être primés par la femme. Mais si on considère simplement les rapports du mari et de la femme, la doctrine et la jurisprudence s'accordent pour reconnaître à l'époux qui a

(1) Par suite, c'est seulement sur cet excédent seul que pourrait s'imputer une soulte et non sur la totalité de la récompense si on avait porté les reprises au passif de communauté.

(2) Cassation, 15 février 1853. D. 53, 1, 75. S. 53, 1, 145.

(3) Cass. 16 janvier 1858. D. 58, 1, 5.

(4) Voir notamment Cassation, 19 janvier 1925. D. 1926, 1, 105.

des reprises à exercer un droit plus fort qu'un simple droit de créance. Il est copropriétaire des biens qu'il prélève et, comme le disait Pothier, les reprises « donnent à l'époux qui les a un droit plus fort dans la communauté que celui de son conjoint qui n'en a pas de pareilles à exercer » (5).

Le prélèvement des reprises n'apparaît donc pas comme une dation en paiement, qui suppose toujours un accord préalable entre créancier et débiteur, puisqu'elle peut au contraire avoir lieu malgré l'opposition de l'autre époux. C'est une opération purement déclarative qui n'opère aucune transmission de propriété, une des opérations du partage et les auteurs du Code l'ont bien ainsi entendu, qui ont parlé des prélèvements sous le titre du partage de l'actif de communauté.

La conséquence immédiate en droit fiscal, c'est que le prélèvement des reprises par l'un ou l'autre époux n'est passible d'aucun droit de mutation; elle était du reste déjà appliquée pour la perception du centième denier. Cette exemption a été nettement affirmée par un arrêt du 3 août 1858 (6). « En cas d'acceptation, porte cet arrêt, la femme qui exerce ses reprises sur les biens de la communauté agit en la double qualité de créancière et de commune, elle se paie avec des biens sur lesquels elle ne peut sans aucun doute réclamer aucun droit de préférence vis-à-vis des autres créan-

(5) (Successions, chap. V, article 2, § 1, édition Bugnet, p. 200-201).

(6) S. 58, 1, 71. D. 1912, 1, p. 225.

ciers de la communauté, mais dont elle n'est pas moins copropriétaire par indivis avec son mari ou ceux qui le représentent; les prélèvements qu'elle exerce sont bien des opérations du partage avec lequel ils se confondent pour la perception du droit d'enregistrement. »

Dès lors, le droit de partage est perçu tant sur le montant des biens prélevés que sur celui des biens restant à partager entre les époux (7). D'ailleurs on ajoute en pratique les reprises des époux à leurs droits dans les bénéfices de communauté et on fait une seule attribution à chaque époux pour lui fournir le montant de ses reprises et de ses droits dans l'actif net.

Si toutefois les reprises de la femme absorbent l'actif entier de la communauté, le prélèvement de ces biens ne constitue pas une opération de partage. Pour qu'il y ait partage, il faut qu'il y ait indivision et en l'occurrence l'indivision n'existe pas, puisque l'autre époux n'a aucun droit dans la communauté. L'acte qui constate l'attribution de tout l'actif de communauté à la femme pour la payer de ses reprises n'est qu'une simple liquidation ainsi que l'a d'ailleurs reconnu la Cour de Cassation (8), et n'est frappé que d'un

(7) En Belgique, jusqu'à la loi de 1905, les prélèvements opérés par la femme pour le paiement de ses reprises étaient considérés comme des dations en paiement et tarifés comme tels (Gand, 21 juillet 1883. D. 83, 2, 201. Il n'en est plus de même depuis la loi du 15 mars 1905 qui a frappé du droit proportionnel de partage (0 fr. 25), les liquidations de sommes ou valeurs dépendant d'une universalité juridique; ce qui comprend les opérations de règlement des reprises des époux.

(8) Requêtes, 7 juillet 1874. S. 74, 1, 477.

simple droit fixe de décharge de 22 fr. 50. C'est ce qu'a décidé notamment une solution de l'administration du 6 juillet 1891 (9). Le même raisonnement est applicable au cas où la femme n'ayant pas de reprises à exercer les reprises du mari absorbent tout l'actif de communauté; la solution de l'administration le déclare expressément.

Il peut arriver qu'il y ait seulement prélèvement pour la satisfaction des reprises de la femme sans qu'il soit procédé au partage du surplus des biens de communauté. On se trouve alors en présence d'un partage partiel, qui ne donne ouverture au droit de soixante centimes que sur les biens prélevés par la femme, puisque l'indivision subsiste pour le surplus des biens.

Il en serait tout autrement s'il était attribué à l'époux survivant un lot destiné à lui fournir à la fois le montant de ses reprises et de ses droits dans les bénéfices de communauté. Il y a alors cessation complète de l'indivision à l'égard de cet époux, et ce lotissement justifie la perception du droit de partage sur la totalité des biens de communauté.

Le prélèvement n'est naturellement une opération de partage que s'il porte sur des biens de la communauté. Lorsque celle-ci est insuffisante, la femme ou ses héritiers exercent leurs reprises sur les biens personnels du mari, conformément à l'article 1472 du code civil. Mais si le mari aban-

(9) R. E. 408.

donne à la femme des immeubles lui appartenant personnellement, il y a alors dation en paiement et le droit de mutation est exigible. C'est ce qui a été décidé notamment par un arrêt de la Chambre civile du 8 avril 1910 (10).

La solution est la même lorsque la femme a renoncé à la communauté. Par l'effet de sa renonciation, elle est censée n'avoir jamais eu la propriété des biens communs qui se trouvent confondus dans le patrimoine du mari. Ainsi que le dit un arrêt de la Cour de Cassation du 16 janvier 1858 (11), « la femme renonçante n'étant que créancière de la communauté à raison de ses reprises et n'ayant pas la qualité de copartageante ne peut se payer par voie de prélèvement, car pour prélever, il faut être copartageant. » Il en résulte que l'attribution de biens de communauté, faite pour fournir le montant de ses reprises à une femme divorcée ou séparée qui n'a pas accepté la communauté dans les trois mois et quarante jours de la dissolution, et qui par suite est censée y avoir renoncé, n'est pas une opération de partage, mais une dation en paiement passible du droit de mutation. Il en est de même pour la femme séparée de biens ainsi que l'a décidé un jugement du tribunal civil de la Seine du 24 janvier 1910 (12).

Un arrêt de la Cour de Paris du 13 décembre 1928 (13) a cependant déclaré « que tant que les reprises n'étaient pas

(10) Dalloz, 1910, 1, 473.

(11) Dalloz, 1858, 1, 5.

(12) R. E. 5004.

(13) Dalloz, 1930, 2, 41 et la note de M. NAST.

liquidées et nonobstant la renonciation de la femme à la communauté, l'indivision subsistait à l'égard des biens dont le mari demeurerait comptable à titre de reprises. » Cet arrêt est contraire à toute la jurisprudence antérieure (14) et à toute la doctrine.

Lorsque la femme a renoncé, disent MM. Planiol et Ripert, il n'y a plus « indivision ni masse commune » (15). Il est à penser que cet arrêt restera une décision isolée.

Le prélèvement n'est pas obligatoire pour la femme qui peut exiger de son mari le paiement de ses reprises en argent. La jurisprudence favorable aux partages de communauté accorde le caractère déclaratif au paiement des reprises en numéraire et ne reconnaît à l'administration que le droit de percevoir le droit fixe de 22 fr. 50 de décharge. Le mari administrateur des biens de sa femme se trouve, en effet, déchargé de sa gestion par l'acte qui constate le paiement des reprises de celle-ci.

On pourrait croire cependant que la femme, qui renonce à exercer le prélèvement, que la loi lui accorde sur les biens de la communauté, pour se faire payer en deniers par son mari, cède à ce dernier la propriété des biens qu'elle aurait eu le droit de prélever. La somme, que lui paie son mari, apparaîtrait comme une soulte, le prix d'une cession d'objets mobiliers ou immobiliers.

(14) Cf arrêt de 1858, et Req., 9 novembre 1926. D. H. 1926, 546.

(15) PLANIOL et RIPERT. — Régimes matrimoniaux par NAST, n^{os} 835 et 938.

Par un arrêt connu (16), la Cour de Cassation a décidé que dans les deux cas : prélèvement ou paiement en deniers, il s'agit d'une opération préparatoire de la liquidation de la communauté et que la femme, en acceptant d'être payée en argent par son mari, ne lui cède pas la propriété des biens qu'elle avait le droit de prélever, mais lui cède simplement le droit d'exercer ce prélèvement, le subroge en quelque sorte dans les droits attachés à sa créance spéciale qu'est son action en reprises. « Attendu, dit cet arrêt, que c'est là une créance d'une nature spéciale qui s'exerçant par voie de prélèvement et réduisant d'autant la masse commune ne saurait être assimilée aux charges et dettes, lesquelles aux termes des articles 1482 et suivants constituent le passif de communauté... que soit qu'il s'effectue par l'attribution de certaines valeurs de la masse, soit qu'il s'effectue par le paiement d'une somme en argent, le prélèvement n'est dans l'une et l'autre hypothèse qu'un règlement entre époux et une opération de liquidation destinée à dégager la consistance de la communauté... la femme, qui, en pareil cas (insuffisance de la communauté) a stipulé ou reçu des héritiers de son mari son paiement en deniers, en leur abandonnant les biens de la masse, n'a reçu ou stipulé que ce qui lui était dû et s'est dessaisie à leur profit non d'un droit de propriété qu'elle n'avait pas, mais seulement de son action sur les biens, soit de la masse, soit de la succession de son mari. »

(16) Arrêt d'Houdemare, 13 décembre 1864. S. 65, 1, 89. D. 65, 1, 17.

Comme le disent les attendus de cet arrêt, la créance de la femme est d'une nature spéciale, puisqu'elle peut à son choix se faire payer en argent ou se payer elle-même en nature ; d'autre part, la femme ne peut pas non plus être considérée comme une copartageante ordinaire, qui n'a jamais le droit d'exiger qu'on lui achète ses droits. Mais, quoiqu'en dise la Cour, il semble bien que la femme, en abandonnant les biens de la masse commune pour se faire payer en argent, abandonne réellement la propriété de biens, sur lesquels elle a eu dès l'abord un droit de copropriété. Dès qu'elle existe, la communauté fait l'objet d'une copropriété indivise entre les époux, mais c'est seulement après sa dissolution et la détermination du montant des reprises que l'on peut dire dans quelle proportion elle appartient à chaque époux. Dès lors, si la femme use de son droit d'exiger le paiement de ses reprises en argent, il y a cession par elle à son mari des biens qu'elle avait le droit de prélever.

Nous approuvons évidemment l'exemption de droits accordée par la jurisprudence puisqu'il s'agit là d'une opération destinée à faciliter le partage et qui doit se confondre avec lui, mais il n'en est pas moins vrai que la solution de la Cour de Cassation est en opposition avec les règles actuelles de notre droit fiscal. C'est à cause du caractère exceptionnel de cette solution que certains auteurs (17) ont refusé de l'étendre au cas où la communauté est fructueuse et où l'actif

(17) Dictionnaire des Rédacteurs. Tome I. Communauté, n° 4.

est supérieur aux reprises de la femme qui exige le paiement de ses reprises en argent. Le mari, disent-ils, est cessionnaire des biens qui devraient être prélevés et doit acquitter le droit de mutation sur la moitié de leur valeur.

Il est permis de penser que la solution de l'arrêt de 1864 doit être appliquée, que la communauté soit infructueuse ou qu'elle soit riche. Que l'on admette avec la Cour de Cassation qu'il y a cession par la femme de son action sur les biens de communauté et non du droit de propriété qui n'existait pas encore, ou que l'on voit seulement dans le caractère déclaratif de la cession intervenue le motif de l'exemption du droit de mutation, la solution doit être généralisée puisque les raisons qui la justifient sont générales.

§ II. — PARTAGE DE LA COMMUNAUTÉ

L'actif de communauté qui doit supporter le droit de partage comprend tous les biens qui en font normalement partie conformément à la loi ou aux stipulations du contrat de mariage. Le droit de soixante centimes frappe aussi les fruits produits par les biens de la communauté depuis la dissolution du mariage jusqu'au jour de la jouissance divise. Il frappe également les récompenses que les époux restent devoir à la communauté après déduction de leurs reprises, et les indemnités qu'ils peuvent devoir, à raison, par exemple, des primes versées pour la souscription d'une assurance sur

la vie, personnelle à l'un des époux, ou en cas de stipulation de rente viagère sur la tête et au profit exclusif du survivant.

Il est évident que la perception du droit reste subordonnée à l'existence et à la preuve de la copropriété. Si les parties font entrer dans l'actif de communauté des biens qui, légalement ou aux termes de leur contrat de mariage, sont des propres, l'administration a le droit de les exclure de l'actif conformément à la réalité juridique, quand bien même le partage aurait été homologué par le tribunal. Si, par exemple, on comprend dans l'actif de communauté le capital d'une assurance sur la vie contractée par le mari prédécédé au profit de sa femme seule, et que partie de la somme versée par l'assurance soit attribuée à l'un des héritiers pour le désintéresser de ses droits dans la communauté et dans la succession du prédécédé, l'administration peut valablement prétendre qu'il n'y a pas partage, mais cession de droits successifs et exiger en conséquence l'acquit du droit de mutation à titre onéreux. La loi du 21 juin 1875 qui a prescrit de considérer « pour la perception du droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession d'un assuré, sous la réserve des droits de la communauté, la somme due par l'assurance à raison du décès de l'assuré » est restée sans influence sur le droit civil. En droit civil, le capital versé par l'assurance est un bénéfice personnel et direct de l'époux survivant, dès lors que ce dernier a accepté, et ce capital est réputé n'avoir jamais fait partie du patrimoine du de cujus; seules peuvent être rap-

portées et ajoutées à l'actif de communauté les primes versées par le défunt lorsqu'elles sont en disproportion avec les revenus du ménage (18).

En règle générale, l'actif de communauté se partage par moitié entre les deux époux ou leurs représentants; mais le contrat de mariage établit assez souvent des dérogations plus ou moins importantes à cette règle.

L'une des stipulations les plus fréquentes est celle du préciput. Le préciput est une convention qui permet à l'époux qui en bénéficie de prélever sur l'actif de communauté avant tout partage, soit une somme d'argent, soit certains objets déterminés, soit une certaine catégorie d'objets à concurrence d'une certaine somme : préciput limité ou sans limitation de valeur, préciput illimité. Aux termes de l'article 1516 du code civil, le préciput est une convention de mariage, il échappe aux règles des donations, non seulement quant à la forme mais aussi quant au fonds. On en conclut en droit fiscal que la stipulation du préciput échappe au droit de donation lors du contrat de mariage; et que l'exercice du préciput à la dissolution de la communauté n'est qu'une opération du partage. Le prélèvement de biens de la communauté pour le paiement du préciput ne peut donner lieu à la perception du droit de mutation, seul le droit de soixante centimes est exigible.

(18) Tribunal de Reims, 25 juillet 1922. R. E. 7768.

Mais le préciput n'est plus en droit fiscal une convention de mariage, s'il est stipulé qu'il portera sur les propres du mari en cas d'insuffisance de la communauté ou que la femme pourra l'exercer même en renonçant. Dans ces deux cas, le droit fixe de donation éventuelle : 56 fr. 20 (19) est dû lors de l'enregistrement du contrat de mariage, et au décès, l'époux n'agira plus comme copartageant. Il agira comme donataire, si le préciput a pour objet un corps certain, et aucun droit particulier ne sera exigible; il agira comme créancier, si le préciput a pour objet une somme d'argent. On percevra alors, soit le droit de quittance s'il est payé en argent, soit le droit de mutation à titre onéreux, s'il est donné en paiement des objets mobiliers ou immobiliers. Bien entendu, dans tous ces cas le droit de mutation par décès sera exigible.

Au lieu de stipuler, comme par le préciput, que le survivant pourra prélever tel ou tel bien à titre gratuit, les futurs époux peuvent convenir que le survivant pourra prélever sur l'actif de communauté certains meubles ou immeubles à charge de les reprendre pour leur valeur fixée par le contrat ou déterminée à dire d'experts. La clause est particulièrement utile pour les biens qui sont impartageables en nature, et les fonds de commerce en sont l'objet le plus fréquent. Ces conventions, bien que le code ne les ait pas prévues, n'en sont pas moins considérées comme des conventions

(19) Décret de codification, art. 270, § 8-4.

de mariage, elles ne modifient d'ailleurs pas l'égalité du partage mais dérogent simplement aux règles du partage en nature. « On ne fait que substituer au partage en nature d'une partie de la communauté le partage de sa valeur » (20). L'époux qui exerce le prélèvement agit en qualité de copartageant. C'est le contrat de mariage qui a, par anticipation, réglé la façon dont s'effectuerait le partage en décidant que tel bien serait dans le lot du survivant, si celui-ci l'exigeait. L'exercice de ce droit est une opération déclarative, un lotissement qui donne seulement ouverture au droit proportionnel de soixante centimes. On pourrait penser cependant que lorsque la valeur du bien prélevé dépasse les droits de l'époux survivant dans la communauté, le droit de soulte soit exigible sur l'excédent. La Cour de Cassation en a décidé autrement.

« Le droit de propriété du survivant, dit-elle (21) prend son origine et son titre non dans un contrat consensuel à intervenir avec les héritiers du prémourant, mais dans la clause du contrat de mariage qui lui fait attribution de ce droit pour le cas, où la chance aléatoire de survie s'ouvrira en sa faveur. » L'époux survivant est censé avoir toujours eu la propriété du fonds de commerce, et les héritiers du prédécédé n'avoir jamais eu droit qu'à la valeur du fonds.

En conséquence, l'attribution du fonds de commerce faite dans un partage à l'époux survivant pour le prix fixé

(20) Lille, 27 août 1853. MAGUÉRO : Traité alphabétique, 2^e édition, page 538.

(21) Arrêt, 6 avril 1896. J. E. 16321.

par les experts n'est jamais qu'un lotissement et n'est assujettie qu'au droit de partage. L'acte qui constate simplement l'option exercée par le survivant n'est passible que du droit fixe de 22 fr. 50 (22).

S'il est prévu que la femme pourra exercer la reprise du fonds de commerce même en renonçant à la communauté, l'administration perçoit sur le contrat de mariage le droit fixe de promesse de vente. A la dissolution du mariage, si la femme renonce à la communauté et exerce cependant son droit de reprise, il y a mutation et le droit de 8 % est exigible.

La clause, dite de conservation du fonds de commerce, porte souvent non seulement sur le fonds de commerce de la communauté, mais aussi sur le fonds propre à l'époux prédécédé. La validité de cette clause est très incertaine en droit civil; elle a été annulée par un arrêt de Rouen du 15 décembre 1922 (23), et reste très discutée chez les auteurs (24). En droit fiscal, elle est considérée comme une promesse de vente donnant lieu à la perception du droit fixe sur le contrat de mariage. Si la clause s'exécute au décès, le droit de mutation est exigible.

Il n'a été question jusqu'ici que de clauses ne modifiant

(22) Cf pour l'attribution de droits sociaux. Lille, 27 décembre 1900. R. E. 2765.

(23) Dalloz, 1923, II-I.

(24) NAST. — Recueil hebdomadaire, Dalloz 1929, p. 37. Répertoire général pratique du Notariat, art. 21939. — CAPITANT : De la clause donnant au survivant des époux la faculté de prélever le fonds de commerce. *Revue Critique*, 1927, p. 21 et s. — GENY : *Semaine juridique*, page 697.

l'égalité du partage de communauté qu'à titre particulier. Il en est d'autres qui portent non plus sur des objets déterminés, mais sur l'ensemble de l'actif. Ce sont les clauses qui assignent des parts inégales : le forfait de communauté, et la convention attribuant l'actif de communauté tout entier au survivant.

Les époux sont absolument libres de régler à leur gré la proportion dans laquelle ils partageront leur communauté : ils peuvent assigner à l'un un quart, à l'autre les trois-quarts ; à l'un tous les meubles et à l'autre tous les immeubles ou à l'un l'usufruit et à l'autre la nue propriété. La loi interdit seulement de partager le passif dans une autre proportion que l'actif (article 1521 du code civil).

Pour que le partage reste pur et simple et ne donne pas ouverture au droit de soulte, il suffit que les attributions soient faites conformément aux proportions fixées par le contrat de mariage. Il est à remarquer que si, d'après le contrat de mariage, l'un des conjoints a droit à l'usufruit de toute la communauté, et l'autre à la nue propriété, l'acte qui constate cette répartition n'est passible que du droit fixe puisqu'il n'y a pas d'indivision.

Le forfait de communauté est une convention de mariage qui d'après l'article 1520 du code civil n'attribue à l'un des époux qu' « une somme fixe pour tout droit de communauté ». L'autre époux recueille tout l'actif à charge de payer tout le passif. Cette clause a pour effet de supprimer le par-

tage et l'acte qui constate son exécution n'est passible que du droit fixe. Si toutefois l'époux débiteur se libérait par la remise d'effets de la communauté, le droit de dation en paiement deviendrait exigible.

Enfin, l'article 1525 du code civil permet aux époux de stipuler que la totalité de la communauté appartiendra au survivant, sauf aux héritiers de l'autre à faire la reprise des apports et capitaux tombés de son chef dans la communauté. Cette convention est assez peu usitée, ainsi d'ailleurs que le forfait de communauté.

La question s'est pourtant posée, de savoir si la reprise des apports du prédécédé pouvait donner lieu au droit de partage. Il faut d'abord remarquer qu'il ne faut pas confondre la reprise des apports prévue par l'article 1525 du code civil avec la reprise des propres ou de leur valeur prévue par l'article 1470. « La reprise des propres en nature ou en valeur, disent MM. Planiol et Ripert (25), a pour effet de reconstituer le patrimoine personnel des époux, tandis que la reprise des apports tombés en communauté n'est qu'une sorte de forfait destinée à remplacer la part que les héritiers auraient dû recevoir dans la communauté ». La clause d'attribution de la totalité de la communauté à l'un des époux, qui laisse subsister le droit de reprendre les apports, n'apparaît donc que comme une stipulation de partage inégal à

(25) PLANIOL et RIPERT. — Régimes matrimoniaux par NAST, Tome 9, n° 874.

forfait : à l'un ses apports, à l'autre tout le surplus. Par suite l'époux qui exerce la reprise de ses apports n'a pas perdu sa qualité de commun en biens, il agit à la fois comme créancier et comme copropriétaire, et l'acte constatant l'attribution de biens de communauté en paiement doit être assujéti au droit de partage (26). Un arrêt de la Chambre civile du 12 février 1867 (27) a d'ailleurs décidé que le droit de dation en paiement n'était pas dû s'il y avait attribution de biens de communauté en paiement des reprises des apports, ni le droit de quittance si elles étaient payées en argent.

Si, au contraire, l'attribution de toute la communauté a été stipulée dans un contrat établissant le régime de la communauté de biens réduite aux acquêts, la clause supprime bien alors l'indivision. Les apports des époux, en effet, ne tombent pas en communauté puisqu'ils sont réservés propres. La reprise de leur valeur n'est plus le « retrait d'une mise sociale » puisqu'on n'a rien mis en société; c'est l'exercice d'un droit de créance. L'attribution de la communauté n'est plus que l'attribution des acquêts, il n'y a pas d'indivision et l'époux qui exerce ses reprises n'agit plus comme copropriétaire, puisqu'il n'a aucun droit dans l'actif de communauté, mais comme un simple créancier (28). Dès lors,

(26) En ce sens : PLANIOL et RIPERT par NAST, tome 9, n° 875. — Rédacteurs de l'enregistrement. — CAPITANT en note. D. 1907, 2, 178. — CONTRA : Trib. Seine, 10 janvier 1874. D. 75, 3, 80. S. 74, 2, 180.

(27) D. 67, 1, 157.

(28) Cf Seine, 2 décembre 1907. R. E. 4586.

l'attribution de valeurs de la communauté est une dation en paiement passible du droit de mutation. Un arrêt de la Cour de Cassation (29) a justement décidé en matière de communauté réduite aux acquêts, que le paiement des reprises en argent par l'attributaire de l'actif de communauté était le paiement d'une dette de cette communauté, sans qu'il y ait soulte de partage autorisant la perception du droit de mutation. « L'attribution à la femme de la totalité de la communauté est l'exécution littérale des conventions matrimoniales autorisées par l'article 1525, cette attribution ne peut donc être considérée comme un partage et les sommes dues ou payées par la veuve le sont ou le seront en acquit d'une dette. »

En résumé, s'il n'y a pas de communauté réduite aux acquêts, l'attribution de biens de communauté en paiement des reprises apparaît comme un lotissement donnant ouverture au droit de partage, si les reprises sont payées en argent, il n'est dû qu'un droit fixe de décharge. S'il y a communauté d'acquêts, il n'y a plus d'indivision, le paiement des reprises par la remise d'effets de la communauté constitue une dation en paiement; le paiement en argent ne donne lieu qu'à la perception du droit fixe de décharge.

(29) Requêtes, 7 avril 1862. D. 62, 1, 329. S. 62, 2, 709.

§ III. — PARTAGE DU PASSIF DE LA COMMUNAUTE

Lors de la dissolution de la communauté, le passif se partage en principe par moitié, comme l'actif. Les conventions de partage inégal entraînent une répartition inégale du passif. S'il est attribué à l'un des époux des biens, dont la valeur soit supérieure au montant des droits, que lui accordait la loi ou son contrat de mariage, à charge d'acquitter une portion plus grande dans le passif, le droit de soulte sera dû comme dans tout autre partage; cette convention équivalant à une cession de propriété. Les parties n'échapperont à la perception du droit de mutation que, s'il y a simple mandat d'acquitter le passif par la réalisation d'une partie de l'actif. Mais comme dans tout autre partage, il faut qu'il y ait obligation d'aliéner les biens affectés au paiement du passif et obligation de rendre compte.

Le droit de soulte serait également exigible si l'on attribuait des valeurs de communauté à l'un des époux pour l'indemniser des avances qu'il a faites depuis la dissolution de la communauté. L'époux qui a fait des avances est un simple créancier qui a simplement le droit d'être remboursé en argent; et l'attribution de valeurs indivises constitue une dation en paiement passible du droit proportionnel.

Le droit de quittance est-il exigible si l'on attribue des espèces à l'époux qui a administré les biens de la communauté depuis sa dissolution et dont les avances sont supérieu-

res aux recettes ? Cette question est intéressante, car dans presque tous les partages de communauté, qui n'ont pas lieu immédiatement après le décès, il est dressé un compte de l'administration de l'époux survivant. Un jugement du tribunal civil de la Seine du 7 avril 1905 (30) a distingué entre les dépenses normales, remboursement des dettes courantes, frais d'entretien, etc... que peut faire l'époux administrateur provisoire de la communauté en vertu d'un mandat exprès ou tacite (en l'espèce, il y avait eu convention d'indivision et mandat donné au mari survivant de gérer cette indivision); et les dépenses extraordinaires, telles que le remboursement d'une créance hypothécaire, et que le mari ne pouvait faire que comme gérant d'affaires. Et le tribunal a décidé pour ces dépenses extraordinaires que le droit de libération était dû, si le compte de l'époux survivant était soldé dans l'acte de partage par l'attribution de deniers de la communauté.

Nous croyons que cette distinction doit être repoussée et que de toutes façons, le droit de quittance n'est pas exigible. L'administration admet, en effet, que lorsqu'un mandataire ou un gérant d'affaires rend son compte et que ce compte est immédiatement soldé dans le même acte il n'est dû qu'un droit fixe (31). Si donc, on ajoute aux droits de l'époux survivant, le reliquat de son compte d'administration et que son attribution contienne du numéraire, son

(30) R. E. 3876.

(31) Cassation, 1^{er} mars 1836. Inst. 1528, § 3.

compte est immédiatement soldé, sans que le droit de libération doive être perçu.

Le principe du partage égal du passif de la communauté souffre des exceptions, lorsque la communauté est infructueuse. On sait que, dans ce cas, la loi accorde à la femme, pour souscrire son patrimoine aux conséquences de la mauvaise gestion du mari, le bénéfice d'émolument. Ce bénéfice permet à la femme de ne contribuer au paiement du passif qu'à concurrence de ce qu'elle recueille dans la communauté après prélèvement de ses reprises. De cette façon, la femme est assurée de ne pas payer de ses deniers personnels les dettes d'un mari prodigue ou malchanceux, à la condition seulement de faire établir la consistance de l'actif et du passif de communauté par un bon et fidèle inventaire, dressé dans les trois mois de la dissolution de la communauté.

Le partage qui constate l'attribution à la femme de la moitié de la communauté, à charge de payer une part du passif égale au montant des biens qu'elle recueille, et l'attribution au mari de l'autre moitié de la communauté à charge de payer le surplus du passif, ne donne évidemment pas naissance au droit de soulté puisqu'il répartit l'actif et le passif conformément à la loi. Mais ce droit devient-il exigible si la femme, préférant s'éviter l'ennui de régler elle-même les créanciers, laisse ce soin à son mari ou à ses héritiers en lui abandonnant tout l'actif de communauté. Une solution du 24 juillet 1838 et l'instruction 1577, § 15 ont posé

en principe, — et cette règle est toujours suivie par l'administration — que si la femme, pour se décharger entièrement du passif, abandonne aux héritiers de son mari tout l'actif de communauté, elle ne fait qu'user de son bénéfice d'émolument. Les dettes excédant l'actif, l'émolument de la femme est nul, et il ne peut y avoir cession par la femme au mari de sa part dans l'actif à la charge de payer le passif, puisqu'il ne peut rien lui revenir.

Il semble bien cependant qu'en limitant la contribution de la femme dans le passif de la communauté au montant de sa part dans l'actif, la loi a simplement voulu préserver le patrimoine personnel contre la mauvaise gestion de son mari. La femme, dès la dissolution de la communauté, n'en est pas moins saisie de la moitié de l'actif et du passif; seulement l'article 1482 permet à la femme de repousser l'action des créanciers, dès que les paiements ont atteint le montant des biens qu'elle a recueillis.

Le bénéfice d'émolument, en effet, n'est pas identique au bénéfice d'inventaire qui entraîne la séparation des patrimoines de l'héritier et du de cujus. Il est admis par la quasi unanimité des auteurs que le bénéfice d'émolument n'empêche pas la part de la femme dans les biens communs de se confondre immédiatement avec le patrimoine de la femme. Si donc celle-ci les abandonne aux héritiers du mari pour se décharger du passif, on se trouve en face d'une véritable cession, sur laquelle le droit de mutation devrait être perçu.

La Cour de Cassation a d'abord approuvé la solution du 24 juillet 1838 dans un arrêt du 12 février 1840 (32) où il était dit que « la communauté n'ayant présenté aucun émolument, la femme n'avait pu transmettre un émolument, qu'elle n'avait pas et qu'il n'avait été attribué aux héritiers du mari rien au delà de ce qui leur revenait puisque, si du consentement de la veuve ils avaient prélevé la totalité des créances actives, c'était pour faire face aux dettes de la totalité desquelles ils avaient été chargés, dettes qui égalaient ou excédaient lesdites créances. »

Mais dans un nouvel arrêt du 2 juillet 1844 (33), la Cour a reconnu que l'abandon de tout l'actif d'une communauté infructueuse par la femme au mari était une véritable cession à titre onéreux. « Attendu, lit-on dans cet arrêt, que la communauté étant dissoute, la femme par le seul fait qu'elle a accepté la communauté a été saisie de la propriété de la moitié des biens meubles et immeubles de la communauté, et que, de plein droit aussi, les dettes se sont divisées par moitié entre les époux; attendu que ces règles ne sont pas modifiées par l'article 1483 du code civil qui affranchit la femme ayant fait inventaire de supporter dans le paiement des dettes une part contributive supérieure à l'émolument qu'elle retire de la communauté; qu'en effet, l'article 1483 n'a pour but de garantir à la femme que le droit à elle attri-

(32) S. 40, 1, 334.

(33) Inst. 1732, § 5.

bué par l'article 1474 de prendre moitié de tous les biens de communauté sans compromettre ses biens personnels; qu'ainsi dans le partage de communauté, l'abandon fait par la femme à son mari, comme dans le partage d'une succession, l'abandon fait par un cohéritier au profit de l'autre d'une quotité de l'actif pour se dispenser de la part légale imposée dans le passif, est une cession véritable susceptible du droit proportionnel de retour ou soulte. »

Cet arrêt est donc formel, cependant l'administration continue à se conformer à l'instruction 1577 et s'abstient de percevoir le droit de soulte; il est assez piquant de relever cette indulgence inusitée de la régie, qui ne va cependant pas jusqu'à s'étendre au cas d'abandon par le mari à la femme des biens de la communauté à charge de payer les dettes. Le droit de mutation est alors exigible sur la moitié seulement des biens de communauté, la femme ne pouvant acquérir la moitié qu'elle tient de la loi (34).

Il est cependant un cas, où le mari peut abandonner à la femme des biens de communauté en contre-partie du passif qu'elle acquitte. Lorsque la femme s'est engagée solidairement avec son mari, l'article 1431 du code civil la réputé caution à l'égard de celui-ci. Or, l'article 2032 du code civil accorde à la caution le droit de réclamer une indemnité au

(34) Solutions, 19 octobre 1885 et 15 février 1892.

débiteur principal ; même si elle n'a pas encore payé, dès que ce débiteur est en faillite ou en déconfiture. Si donc, la situation du mari est notoirement déficitaire, lors de la dissolution de la communauté, la femme, qui a contracté des dettes solidairement avec son mari, peut demander à titre d'indemnité l'attribution de l'actif de communauté à charge par elle de payer lesdites dettes. Cette attribution conserve un caractère déclaratif à l'exclusion de toute idée de cession à titre onéreux, dans la mesure toutefois, où elle a lieu pour indemniser la femme à raison des dettes, qu'elle a contractées solidairement. C'est ce qui a été jugé notamment par le tribunal de Troyes, le 30 mars 1904 (35). Dans l'affaire jugée par ce tribunal, il s'agissait d'un partage de communauté entre une veuve et le fils du mari mort dans une insolvabilité notoire. La veuve avait prélevé divers biens de communauté à charge de payer deux dettes qu'elle avait contractées solidairement avec son mari et de rembourser plusieurs sommes qu'un tiers avait avancées pour payer le passif depuis la dissolution de communauté. Le tribunal a déclaré qu'en ce qui concernait les avances postérieures à la dissolution de la communauté, il y avait bien cession à titre onéreux, et que le droit de mutation était dû sur la moitié des avances, mais qu'à concurrence des dettes contractées solidairement par la femme, le prélèvement gardait un caractère déclaratif et ne donnait pas ouverture au droit de soulte.

(35) R. E. 3648.

Il faut noter pour terminer que la femme a droit de ne pas user du bénéfice d'émolument que lui accorde l'article 1483 et qui n'est qu'une simple faculté. Par conséquent, si elle acquitte la moitié du passif de communauté et que son émolument se trouve dépassé, le droit proportionnel n'est pas dû (36).

(36) Solution, 7 août 1877. J. E., 15903, § premier.

CHAPITRE IV

Partages de Société

Sans vouloir étudier tout au long les partages de société, ce qui nous entraînerait au delà des limites de cette étude, nous nous bornerons à aborder les questions particulières de droit fiscal que font naître le partage des sociétés.

Le tarif est évidemment le même que pour les autres partages, puisque le partage entre associés est visé spécialement par la loi. L'application du tarif réduit de 60 centimes reste subordonnée aux conditions générales, qui ont été indiquées dans la première partie, notamment à l'existence d'une indivision. Pour qu'il y ait copropriété, il faut qu'il y ait eu une société dont l'existence fût opposable au fisc. S'il y a seulement société de fait, simplement verbale et non publiée, la copropriété n'est pas justifiée. Le tribunal de Villefranche s'est notamment prononcé sur la question dans l'affaire suivante (1). Deux personnes avaient acquis conjointement un immeuble en 1897. Par acte notarié du 1^{er} mai 1903, les parties procédèrent au partage d'une association en partici-

(1) Villefranche, 8 janvier 1907. R. E. 4.328.

pation formée verbalement entre elles et attribuèrent à l'une des valeurs mobilières et à l'autre l'immeuble acquis en 1897. L'administration réclama le droit de soulte pour la raison que la copropriété n'était pas justifiée. Au cours de la procédure, les parties abandonnèrent la dénomination d'association en participation, qu'ils avaient adoptée dans le partage et prétendirent qu'il s'agissait d'une société en nom collectif. Le tribunal a décidé d'une part qu'une association en participation n'établissait entre les contractants « aucun lien de copropriété susceptible de donner lieu après la dissolution à des opérations de partage » et que d'autre part, les parties n'ayant pu fournir la preuve de l'existence d'une société en nom collectif, il n'y avait pas copropriété justifiée et par suite pas de partage possible.

Il n'est pas nécessaire, pour que le droit de partage soit exigible, qu'il y ait un acte qualifié partage. Divers tribunaux ont reconnu que le droit était exigible sur des délibérations d'un conseil d'administration décidant la réduction du capital social et le remboursement partiel de chaque action (2) ou la dissolution de la société et la répartition de l'actif net entre les associés (3). On a objecté que les délibérations des assemblées n'étaient pas des actes synallagmatiques et par conséquent ne pouvaient pas constituer le titre d'un partage. Elles constituent pourtant de véritables actes synallagmatiques

(2) Seine, 2 mars 1900. R. E. 2431. 29 janvier 1904. R. E. 3525.

(3) Seine, 8 février 1907. R. E. 4414.

puisque, d'une part elles obligent la société, et que d'autre part elles lient les associés présents ou non dès que certaines conditions de quorum ou autres sont remplies. Mais il est vrai de dire que les délibérations ne sont pas des actes synallagmatiques au sens de la loi du 29 juin 1918, qui a soumis ces actes à l'enregistrement obligatoire. L'instruction 1700, § 1, déclare en effet que les actes visés par cette loi doivent consister dans « la rédaction d'un écrit spécialement dressé pour constituer la preuve littérale de la convention et revêtu de la signature de toutes les parties à cette convention. » Il en résulte que le droit de partage n'est exigible sur les délibérations d'assemblées que si elles sont présentées volontairement à l'enregistrement, ou s'il en est fait usage.

Il a été jugé que le droit de 60 centimes était également exigible sur une délibération d'assemblée générale constituant une société anonyme et attribuant divisément des actions aux membres d'une société collectif, dont l'actif était apporté à la nouvelle société (4).

LIQUIDATION DU DROIT

Lors du partage de la société, il semblerait que le droit doive se liquider sur la totalité de l'actif social net, sans que l'on ait à distinguer entre les biens apportés par les associés et les biens acquis. Et pourtant, en l'état actuel de la juris-

(4) Trib. St-Etienne, 30 octobre 1901. R. E. 3879.

prudence, cette distinction est absolument nécessaire puisque le fisc perçoit le droit de mutation si les biens apportés sont attribués à d'autres que les auteurs de l'apport. Pour comprendre les raisons de cette perception, il faut savoir quelle est en droit fiscal la nature de l'apport en société.

Il est bien entendu qu'il ne s'agit pas pour le moment de l'apport à titre onéreux, c'est-à-dire de l'apport qui a lieu moyennant un équivalent à recevoir de la société; mais de l'apport pur et simple qui est fait moyennant la promesse d'une part dans les bénéfices. En droit civil, l'apport en société est incontestablement translatif (5); le bien apporté devient la propriété de la société envers qui l'apporteur est garant « de la même manière qu'un vendeur l'est envers son acheteur » (code civil, article 1845). Il passe vraiment du patrimoine de l'associé dans celui de la société, qui, même civile, a la personnalité morale.

L'apport en société étant une véritable translation de propriété aurait dû être traité comme telle. Or, la loi de frimaire ne l'a frappé que d'un droit fixe de 3 francs porté à 5 francs par la loi du 28 avril 1816. Ce droit a fait place en 1878 au droit gradué qui lui-même a été remplacé par un droit proportionnel réduit, que la loi du 28 avril 1893 fixait à vingt centimes pour cent, et qui est actuellement de trois pour cent (article 271, § 13-4 du décret de codification).

L'apport en société, au lieu d'être frappé du droit de mu-

(5) NAQUET. — Enregistrement, t. I, n° 374.

tation auquel il était d'ailleurs astreint par l'ancien droit (6), bénéficie donc d'un tarif restreint. On a cherché diverses raisons de cette faveur... Les uns ont dit que le fisc avait voulu favoriser la formation des sociétés, qu'en les écrasant dès leur naissance par un impôt trop lourd, il aurait tari la source de ses revenus et empêché le développement du commerce et de l'industrie. Cet argument a été notamment développé au cours des travaux préparatoires de la loi du 28 février 1872. Le rapporteur disait « qu'à la rigueur, on aurait pu exiger un droit de mutation mobilière ou immobilière sur le montant des apports sociaux, car l'apport dans une société entraîne en réalité, si ce n'est au point de vue fiscal, une véritable translation de propriété, c'est pour favoriser la création des associations que la loi de l'an VII a accordé cette immunité aux sociétés. »

On a soutenu également que, si l'apport en société échappait au droit proportionnel, c'est parce qu'il n'y avait pas mutation, c'est le système de la mutation niée (7). Dans les travaux préparatoires de la loi de frimaire, Duchâtel ne rangeait-il pas les actes de société dans les actes déclaratifs avec les inventaires et les partages ? Dès lors, si la loi ne frappe l'apport en société que d'un droit réduit, c'est qu'elle considère qu'il n'y a pas mutation. Ce système n'est pas celui de la jurisprudence qui n'a pas voulu accorder aux apports

(6) Déclaration du roi du 29 septembre 1722, articles 31 et 87 du tarif.

(7) Cf WAHL (note sous Cass., 28 janvier 1895. S. 1896, 1, 417 et Cass., 22 déc. 1904. S. 1906, 1, 97.

une immunité définitive. D'après le système de la Cour de Cassation, en effet, l'apport en société est bien un acte translatif, une mutation, mais il l'est sous condition suspensive; cette condition c'est que le bien apporté soit, à la dissolution de la société, attribué à un autre que l'apporteur. S'il revient à celui-ci, il est censé n'être jamais sorti du patrimoine de l'associé; s'il y a attribution à un autre que l'apporteur, la condition s'est réalisée et la mutation remonte au jour de l'apport conformément au principe général de la rétroactivité des conditions. Cette théorie, dite de la mutation conditionnelle, a été consacrée par un arrêt de la Cour de Cassation du 27 juin 1882 : « Attendu que toute mutation de propriété de meubles ou d'immeubles est soumise par la loi fiscale au droit proportionnel, que, si en cas de formation d'une société cette loi veut qu'il ne soit perçu qu'un droit fixe, notwithstanding les apports mobiliers ou immobiliers faits à cette société par un ou plusieurs des associés, c'est là une faveur spéciale, que dans ce cas chaque associé est censé retenir conditionnellement la propriété de son apport jusqu'à l'événement du partage, mais que si, lorsque cet événement s'accomplit, ledit partage attribue tout ou partie des apports à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, la condition suspensive étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel doit être acquitté sur la valeur des biens ainsi transmis d'une tête à une autre. »

Les conséquences de ces diverses théories lors du partage de la société sont faciles à apercevoir. Si le fisc voit dans l'apport en société une véritable mutation qui rend la société propriétaire du bien apporté, mais qu'il ne frappe pas pour des raisons économiques, le partage de la société ne saurait jamais produire d'effet translatif quelle que soit l'origine des biens partagés, parce que biens apportés et biens acquêts ne formeraient qu'une seule masse ayant une même origine, à savoir l'acquisition par la société.

Dans le second système, s'il n'y a pas eu mutation lors de la mise en société, l'attribution du bien apporté à un autre que l'apporteur lors du partage constitue bien une mutation, puisque le bien qui n'avait jamais cessé d'appartenir à l'apporteur passe alors sur la tête d'un autre individu. Mais cette mutation se produit à sa date ; c'est à la date du partage qu'il faudra se rapporter pour déterminer la valeur de la matière imposable et le tarif du droit à appliquer.

Avec le système de la Cour de Cassation, au contraire, puisque l'apporteur est censé retenir conditionnellement la propriété de son apport ; si le partage attribue cet apport à un autre que lui, la condition, qui suspendait le transfert de la propriété, est réalisée et la mutation remonte rétroactivement au jour de l'apport. C'est donc à cette date qu'il faudra se placer pour connaître le tarif applicable et la valeur des biens sur lesquels il sera liquidé. On apercevra vite les inconvénients de ce système en étudiant le partage de la société.

§ 1^{er}. — PARTAGE DES BIENS APPORTÉS

Lorsqu'un immeuble ou un bien quelconque de l'actif social est attribué à l'associé qui l'a apporté, il n'y a pas mutation, puisque la condition à laquelle était subordonné le transfert de propriété, ne s'est pas réalisée. Le bien est censé n'être jamais sorti du patrimoine de l'associé, car l'apport est resté déclaratif. Il semble donc, comme conséquence logique du système admis par la jurisprudence, que la reprise de ce bien, lors du partage, ne doit donner lieu à la perception d'aucun droit; ni du droit proportionnel, puisqu'il n'y a pas eu mutation, ni du droit de partage, puisque le bien n'est pas devenu la propriété de la société, et qu'il ne faisait pas partie de la masse indivise. La situation est analogue à celle d'une reprise en nature dans un partage de communauté. L'administration décide cependant que le droit de soixante centimes est exigible. « En effet, lit-on dans une solution du 9 janvier 1875, l'état d'indivision résultant pour les associés de la dissolution porte sur toutes les valeurs sociales sans distinction entre celles apportées à l'origine et celles créées ou acquises pendant la durée de l'association; et l'acte qui mettant fin à cette indivision attribue à chacun d'eux la part déterminée des biens indivis qui lui revient, soit à raison de son apport, soit pour son émolument dans les bénéfices donne ouverture au droit gradué (aujourd'hui soixante centimes) sur la valeur nette des biens ainsi partagés. Quand les coparta-

geants reçoivent les objets mêmes qu'ils avaient apportés, il ne s'opère au point de vue fiscal aucune mutation, il n'y a qu'une simple opération de partage sujette au droit gradué. Ce droit est dû par conséquent sur toutes les valeurs attribuées aux copartageants aussi bien à raison de leur apport que pour leur part de bénéfices. »

Cette solution est en contradiction flagrante avec la jurisprudence actuelle sur la nature de l'apport en société ; elle réclame le droit de partage sur les biens apportés parce que, dit-elle, ils sont indivis, mais elle ne dit pas comment ils ont pu entrer dans l'indivision. D'ailleurs, tous les tribunaux n'admettent pas les prétentions de l'administration. Celui de Reims, par exemple, par jugement du 24 juillet 1901 (7) a rejeté la perception du droit de partage sur la reprise de leurs apports par des associés, qui, disent les attendus « demeurent propriétaires de leurs apports consistant en corps certains et sont vis-à-vis de la société constitués créanciers de ceux consistant en choses fongibles. Reprenant dans le premier cas comme propriétaires, exerçant dans la seconde une créance analogue à celle de leur compte courant, ils ne peuvent être considérés comme réclamant leur part d'une masse indivise. »

Ces arguments paraissent absolument irréfutables et il serait à souhaiter qu'ils fussent admis par l'administration

(7) R. E. 2898. — CONTRA : Coutances, 24 octobre 1923. J. E., 32270
Seine, 28 octobre 1927. J. E. 33360 (concernant un fonds de commerce).

comme une conséquence logique de la théorie fiscale actuelle de l'apport en société.

Lorsque le bien apporté par un associé lui est attribué à charge de payer une soulte, en principe le droit de mutation n'est pas exigible, puisque cet associé ne peut être réputé acquérir un bien dont il a cessé d'être propriétaire. Il en est ainsi lorsque le bien a augmenté de valeur, et que l'augmentation est due à des causes purement naturelles, indépendantes du fait de la société. Mais s'il y a eu augmentation de valeur due aux améliorations faites par la société, la plus-value constitue un acquêt social et, à la dissolution, devient indivise entre tous les associés. Dès lors, le droit de mutation devient exigible sur tout ce qui excède la part de l'associé dans cette plus-value (8).

Les difficultés deviennent beaucoup plus grandes lorsqu'il y a attribution à un autre associé que l'auteur de l'apport. Il est à remarquer que le principe est le même pour les immeubles, les fonds de commerce et tous les corps certains; le droit de mutation est exigible à l'exclusion du droit de partage.

La première condition pour que le droit de mutation soit perçu, c'est que le bien soit attribué à une autre personne que l'apporteur ou ses représentants. Il ne serait pas exigible, si l'attribution était faite à un héritier de l'apporteur,

(8) En ce sens : Req., 17 décembre 1838. S. 39, 1, 539. — Corbeil, 8 décembre 1920. R. E. 8145.

mais il le serait si elle était faite à un cessionnaire de sa part sociale.

La cession de part sociale porte sur un droit mobilier, l'attribution lors du partage porte sur un bien déterminé, il y a deux mutations différentes, et le droit qui frappe la cession de part sociale n'est pas imputable sur le droit de vente perçu lors du partage (9). Il est à remarquer que depuis la loi du 30 décembre 1928, la solution n'est plus la même, lorsqu'il y a cession de parts sociales dans les deux ans de la formation d'une société ou cession d'action pendant la période de non négociabilité. La cession, qui a lieu dans ce délai, rend exigible le droit afférent à la nature des biens apportés par le cédant. Par suite, ce droit ne peut plus être exigé une seconde fois lors du partage, si ces biens sont attribués au cessionnaire de la part sociale. Il n'y a plus deux mutations, mais une seule qui s'est produite dès l'instant de la cession. Aussi la loi décide-t-elle que « dans tous les cas où une cession d'actions ou de parts aura donné lieu à la perception du droit de mutation en vertu du présent article, l'attribution pure et simple à la dissolution de la société des biens représentés par les titres cédés ne donnera ouverture au droit de mutation que si elle est faite à un autre que le cessionnaire. »

Dès qu'il y a attribution à un autre que l'apporteur, le droit de mutation est exigible, quand bien même la société

(9) Sedan, 19 avril 1910. R. E. 5157. Cassation, 8 novembre 1864. Inst. 2324, § premier.

serait en déficit et qu'il n'y aurait plus à partager qu'une partie des apports. Il le serait également, bien que dans les statuts de la société on ait prévenu que les actionnaires viendraient au partage des apports avec les fondateurs, si à la dissolution de la société un immeuble apporté par ces derniers était attribué à un actionnaire (10).

Le tarif du droit de mutation exigible est celui qui était en vigueur lors de la mise en société, puisqu'en vertu de la théorie actuelle de la Cour de Cassation, c'est à ce moment là que se produit rétroactivement la mutation; et c'est sur la valeur de l'immeuble ou du fonds de commerce au jour de l'apport que doit se liquider le droit. On entrevoit facilement les conséquences iniques que peuvent avoir de pareilles théories lorsqu'il y a eu diminution considérable de valeur depuis le jour de l'apport. Aussi n'est-ce pas sans hésitation que cette solution a été adoptée. Après plusieurs jugements ordonnant la liquidation du droit sur la valeur des biens au jour du partage, notamment un jugement du tribunal civil d'Arras du 3 février 1892, la régie avait admis par une solution du 29 juin 1894 que le droit devait être calculé sur la valeur au jour du partage. « Il est de principe, en droit fiscal, décidait-elle, que le droit de mutation ne peut atteindre que la valeur de l'objet transmis au moment même où il entre dans le patrimoine du nouveau possesseur. Or, c'est là un fait indéniable, contre lequel aucune fiction ne paraît suscep-

(10) Cass., 12 août 1839. S. 39, 1, 673.

tible de prévaloir, c'est seulement à compter du partage et par cet acte que le nouveau possesseur est effectivement devenu propriétaire de l'objet apporté en société par son co-associé. Il serait, dès lors, illégal et inique d'exiger de lui un impôt hors de proportion avec la valeur de l'objet, tel qu'il existait à cette époque. »

Cette solution était sans nul doute absolument justifiée en équité, mais elle était aussi en complète contradiction avec la théorie de la mutation conditionnelle. Aussi l'année suivante la Cour de Cassation (11) décida-t-elle qu'il fallait appliquer le tarif en vigueur au jour de l'apport. L'affaire était la suivante : Une dame Mabile et ses deux enfants avaient constitué une société en nom collectif ayant pour objet l'exploitation d'une sucrerie ; ils avaient apporté en société divers biens indivis entre eux, notamment une usine évaluée 162.000 francs. Proportionnellement à leurs droits, il avait été attribué à la mère 7 parts, à Charles Mabile, l'un des fils 32 parts et à Albert Mabile l'autre fils, 6 parts. Quelques années plus tard, Albert Mabile céda ses parts à sa mère par acte régulier.

Enfin, la société fut dissoute et mise en liquidation en 1881, et par acte notarié du 11 mai 1888, Charles Mabile et Madame Mabile, sa mère, vendirent l'usine aux époux Humbert moyennant un prix de 32.000 francs ; il était dit dans l'origine de propriété que l'immeuble vendu appartenait

(11) Cass., 25 janvier 1895, arrêt Mabile. S. 96, 1, 417. D. 95, 1, 363.

à Charles Mabilie pour $\frac{32}{45}$ et à Madame Mabilie pour $\frac{13}{45}$. De cet acte, l'administration conclut que la propriété de la fabrique était passée de la tête d'Albert Mabilie sur celle de Madame Mabilie à concurrence de $\frac{6}{45}$, puisqu'au début de la société, les droits de cette dernière étaient seulement de $\frac{7}{45}$. La fabrique avait été estimée 162.000 francs au jour de l'apport, l'administration réclama le droit de mutation sur les $\frac{6}{45}$ de cette somme c'est-à-dire sur 21.600 francs.

La Cour de Cassation décida que cette réclamation était fondée en déclarant que « la condition suspensive étant réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel devait être acquitté sur la valeur au jour de l'apport des biens ainsi transmis d'une tête à une autre. »

Sans doute, rencontre-t-on encore quelques jugements en sens contraire, par exemple, un jugement du tribunal de Trévoux du 17 janvier 1899 (12), mais d'autres arrêts de la Cour de Cassation, notamment un arrêt du 22 avril 1909 (13) vinrent confirmer cette jurisprudence qui est définitivement établie. Naturellement, elle s'applique aux fonds de commerce (14) comme aux immeubles. Ces derniers, si l'on met de côté le facteur de la dépréciation monétaire, ont une valeur à peu près constante, et la théorie actuelle de l'administration et de la jurisprudence était, jusqu'à ces derniers

(12) R. E. 2029.

(13) R. E. 4819.

(14) Cass., 15 juin 1920, 31104. J. E.

temps, plutôt favorable aux parties, puisque les droits de mutation avaient toujours été en croissant, et que la valeur vénale des immeubles avait suivi elle aussi une courbe ascendante qui tend d'ailleurs à se stabiliser. La valeur des fonds de commerce est beaucoup moins stable, car leurs éléments sont essentiellement élastiques. L'étendue de la clientèle dépend de l'activité et du savoir faire du commerçant et aussi des goûts du moment, quant au stock de marchandises, il est évidemment très variable. On considère généralement que les marchandises existant à la dissolution de la société sont censées représenter celles qui existent au jour de l'apport à concurrence du montant de celles-ci. On admet toutefois, si une partie des marchandises ou du matériel n'est pas représentée par un équivalent à la fin de la société, que le droit de mutation n'est pas dû sur la différence entre le montant des deux stocks : le droit n'est dû que sur les marchandises existant au moment du partage (15). « En principe, dit un jugement du tribunal de la Seine du 13 novembre 1912 (16), il est exact de reconnaître que la perception des droits de mutation ne peut atteindre rétroactivement les apports qui n'existent plus lors de la réalisation de la condition. » Mais les parties ne pourraient soutenir qu'un fonds de commerce apporté en société n'existe plus, sous prétexte que le local où il s'exerçait a reçu une autre destination, s'il est, par contre, exact que

(15) Seine, 21 avril 1893. R. E. 486.

(16) R. E. 6284.

la clientèle et l'achalandage qui le composaient se sont fondus dans ceux d'un fonds de commerce apportés par un autre associé.

Si le bien apporté a, non plus diminué, mais augmenté de valeur depuis sa mise en société, comment se liquidera le droit de mutation, si ce bien est attribué à un autre associé que l'auteur de l'apport. Il faut distinguer deux cas suivant la cause de l'augmentation de valeur. Si elle est due à des causes purement fortuites, indépendantes du travail des associés, elle doit profiter à l'apporteur seul; il n'y a pas lieu d'en tenir compte pour la perception du droit de mutation. Si au contraire, la plus-value est due à l'heureuse gestion de la société; elle constitue un acquêt social qui, à la dissolution de la société, devient indivis entre tous les associés, et le droit de soulte devient exigible sur les parts acquises.

CAS PARTICULIER. — APPORT DE BIENS INDIVIS

Il arrive assez fréquemment lors de la constitution d'une société, qu'il y ait apport de biens indivis. Plusieurs cohéritiers, par exemple, apportent un immeuble ou un fonds de commerce à une société en formation. Au bout de quelques années, la société est dissoute, et, lors du partage, l'immeuble est attribué à l'un des apporteurs ancien copropriétaire indivis, les autres associés sont remplis de leurs droits par l'attribution d'acquêts sociaux; les lots sont égaux, il n'y a

pas de soulte. Il semble à première vue qu'il n'y ait pas lieu de percevoir le droit de mutation puisqu'on a partagé des biens qui étaient tous indivis et que l'égalité n'a pas été rompue. C'est ce qu'avait d'ailleurs décidé un ancien jugement du tribunal civil de la Seine du 18 mai 1836 qui avait été accepté par l'Administration. Mais on trouve ensuite différents arrêts en sens contraire et la question a été définitivement tranchée par un arrêt de la Cour de Cassation du 22 décembre 1904 (arrêt Ternynck). Trois frères, Messieurs Ternynck avaient formé entre eux une société commerciale. En 1887, ils en augmentèrent le capital par l'apport de biens indivis qui leur provenaient de la succession de leurs parents. La société fut dissoute quelques années plus tard et l'on procéda à son partage par acte du 8 mai 1896. Les immeubles apportés indivisément en 1887 furent attribués à un seul associé, les autres reçurent dans leur lot des acquêts pour une même valeur. L'Administration prétendit percevoir le droit de mutation sur les deux tiers des immeubles en question constituant les parts acquises par leur attributaire. Le tribunal de Lille, dans son jugement du 6 mai 1897 (17) rejeta cette prétention déclarant qu'il y avait là un partage pur et simple de biens provenant de diverses origines, il est vrai, mais qui n'en étaient pas moins indivis. Ce jugement fut cassé par un arrêt du 3 juillet 1899 (18) et l'affaire renvoyée devant le tribunal

(17) R. E. 1448.

(18) R. E. 2122.

de Cambrai qui reprit les arguments du tribunal de Lille et jugea dans le même sens. La Cour de Cassation eut à se prononcer une seconde fois et, après avoir entendu les conclusions du procureur général Baudouin, les chambres réunies cassèrent le jugement de Cambrai (19).

« Attendu que, si à la suite de la dissolution et de la liquidation de la société, la propriété de cet immeuble est attribuée à un associé autre que l'ancien propriétaire, la mutation définitive étant ainsi réalisée, le principe général doit recevoir son application et le droit proportionnel non encore perçu doit être acquitté, qu'il en est de même lorsque l'immeuble a été apporté conjointement par les associés qui le possédaient indivisément, que si, en effet, cet immeuble est attribué en totalité par la liquidation à un seul des associés. il s'opère à son profit une transmission de propriété des portions de l'immeuble excédant celle dont il était propriétaire par indivis, et qu'il doit également être perçu un droit proportionnel à raison de cette mutation ; que ce qui se passe en pareil cas est toujours une suite du pacte social et de la volonté qu'a eue chaque associé d'aliéner le bien par lui mis en société, dans le cas où, pour une cause quelconque, il est attribué à un autre qu'à lui-même, et qu'ainsi, la transmission de propriété procède naturellement d'un titre antérieur au partage. »

Tels sont les arguments de la Cour Suprême. Au pre-

(19) R. E., 3747.

mier abord ils n'apparaissent pas absolument convaincants et il semble qu'un partage où l'on a réuni des biens apportés indivisément et des biens acquêts pour en faire des lots égaux mais en mettant dans un seul lot tous les biens apportés ne puisse donner lieu à la perception du droit de mutation. Il a toujours été admis, en effet, depuis l'arrêt Richaudeau (20) que l'on pouvait comprendre dans un partage des biens de diverses origines et les répartir de façon quelconque dans les différents lots, sans avoir à redouter la perception du droit de soulte, pourvu que les montants de tous les lots fussent égaux. On ne voit pas pourquoi cette règle ne s'appliquerait pas en cas présent où l'on partage des biens de diverses origines : les uns sont indivis à la suite d'une succession, les autres ont été acquis par la société disparue, mais chacun des copartageants reçoit des biens de valeur égale.

On commence à douter de la possibilité d'appliquer cette règle en faisant intervenir la théorie de la mutation conditionnelle qui oblige à dissocier l'opération en apparence unique qu'est le partage de la société. En ce qui concerne les biens indivis apportés conjointement par les associés, leur attribution à un seul d'entre eux constitue la réalisation de la condition qui suspendait la mutation, puisque, d'après la Cour de Cassation, l'apport d'un bien en société implique la volonté de l'aliéner pour le cas et dans la mesure où, lors du partage, ce bien est attribué à une autre personne que

(20) Cassation, 6 mai 1844. S. 44, I, 208.

l'apporteur. La condition réalisée, la mutation rétroagit au jour de l'apport. Il y a donc deux opérations distinctes en un seul : le partage des biens acquis qui se produit à sa date et qui n'a d'effet qu'à sa date ; et une mutation, une vente qui rétroagit au jour de l'apport et qui produit ses effets dès ce jour-là. « N'est-il pas évident, disent le procureur général Baudouin, qu'à aller au fond des choses, il y a dans cet acte unique en sa forme deux actes dont les effets se produisent distinctement, deux actes qui par suite doivent être envisagés séparément et donner lieu à des perceptions particulières et distinctes. »

On a objecté que dans le partage des biens de diverses origines, l'effet rétroactif du partage faisait remonter l'attribution des différents biens à des dates différentes, sans doute, mais il n'y avait rien qui pût rompre l'unité de l'acte de partage. C'est ce qui arriverait par exemple si l'on comprenait dans un même partage des biens indivis entre A et B provenant d'une société dissoute entre eux et des biens indivis entre A et B leur provenant d'une succession quelconque mais n'ayant jamais été apportés à la société. A pourrait alors recevoir tous les biens de la société et B tous les biens de l'hérité sans qu'il y ait lieu de percevoir le droit de soulte à supposer que les lots soient égaux. Supposez au contraire que les biens recueillis par A et B dans une succession aient été mis par eux en société ; leur apport en a valu vente sous condition suspensive, et si lors du partage ils sont tous attribués

à A ; B se trouve avoir vendu à A la moitié qui lui appartenait dans les biens en question et cela dès le jour de l'apport.

§ II. — PARTAGE DES ACQUÊTS SOCIAUX

Les règles du droit commun redeviennent applicables aux partages de société dès lors qu'il n'y a plus à partager que des acquêts sociaux. Ces biens sont ceux que la société a acquis au cours de son existence ou, lors de sa formation, pour les biens qui ont fait l'objet d'un apport à titre onéreux. Il s'agit là, en effet de biens qui sont devenus la propriété définitive de la société et dont la répartition entre les associés après la dissolution ne peut donner naissance qu'au droit de 0 fr. 60. A condition, toutefois, que l'inégalité des lots ne soit pas compensée par l'obligation imposée à l'un des associés de verser une somme d'argent aux autres ou d'acquitter une part plus grande de passif. Le droit de soulte deviendrait alors exigible comme dans n'importe quel autre partage.

On a longtemps hésité à étendre aux partages de société le bénéfice de l'instruction 342 sur l'imputation des soultes. On prétendait que cette instruction, visant spécialement dans ses termes mêmes les partages de succession, ne pouvait être appliquée à d'autres partages. Mais en relisant cette instruction, on voit qu'à côté de sa base juridique, d'ailleurs très contestable, de l'article 1256 du code civil, elle a surtout pour fondement l'équité. On veut respecter l'intention présumée

des parties qui, dans les partages de société, comme dans les partages de succession, est de payer le moins de droits possible en faisant porter le droit de vente sur les biens les moins imposés.

Aussi à la suite d'un jugement du tribunal civil de Compiègne du 14 mars 1894, une solution du 9 mai 1894 a-t-elle décidé, que, dans les partages de société comme dans les partages de succession, l'imputation des soultes devait s'effectuer de la façon la plus favorable aux débiteurs de l'impôt. « Il ne serait pas possible, dit cette instruction, d'établir en matière de partage une distinction à raison de l'origine des biens partagés; qu'ils proviennent d'une succession ou d'une société, il suffit que l'acte soit un véritable partage pour qu'il profite de l'instruction 342. »

Des difficultés se sont élevées lors du partage des sociétés à propos des bénéfices non distribués et laissés en compte courant. Il arrive fréquemment que les statuts prévoient que les associés pourront ne pas retirer chaque année leur part entière de bénéfices, mais les laisser en compte courant. Si les statuts font de cette faculté une obligation pour les associés, qui aient entendu de cette façon augmenter leurs apports, le partage des bénéfices à la fin de la société sera soumise aux mêmes règles que la reprise des apports. S'il est attribué aux associés des biens déterminés en représentation de leurs bénéfices accumulés, il ne sera perçu que le droit de partage et non le droit de dation en paiement. Si la clause est seule-

ment facultative, mais que les associés veuillent encore augmenter leurs apports, la solution sera la même lors du partage de la société. Mais si en laissant leurs bénéfices en compte courant les associés ont entendu faire un prêt à la société moyennant un intérêt, l'attribution de valeurs en nature, lors du partage de la société, en représentation de ces bénéfices est frappée du droit de dation en paiement.

Conclusion

Que faut-il penser du régime fiscal des partages de société ? Nous avons vu qu'il dépendait avant tout de cette théorie de la mutation conditionnelle qui oblige à distinguer entre les biens apportés et les biens acquêts. Mais cette théorie est-elle donc si indiscutable ? Ses partisans ont invoqué des arguments d'ordre différent. Ils en appellent tout d'abord à l'autorité de Pothier. Voilà ce que dit ce grand jurisconsulte (1) : « Si par le partage, que nous faisons d'une communauté qui est composée d'héritages que nous y avons mis chacun, et d'autres que nous avons acquis pour le compte de la société, les héritages qui tombent dans mon lot sont ceux que j'y ai apportés par notre contrat de société ; ils sont censés n'avoir jamais cessé de m'appartenir en entier. Le contrat de société que j'ai fait avec vous et par lequel je les ai mis en communauté ne vous y a donné qu'un droit conditionnel dépendant de l'événement du partage, pour le cas seulement, où par l'effet du partage ils tomberaient dans votre lot ; l'événement du partage ayant fait manquer la condition, vous êtes censés n'y avoir jamais eu aucun droit. Si ce sont les héri-

(1) Société, 179.

tages que vous avez mis en communauté qui échoient dans mon lot, ils sont censés avoir composé ma part dans la communauté dès le temps du contrat de société que vous les y avez mis. Je suis censé les avoir acquis de vous en entier dès ce temps par le contrat de société, dès l'instant de ce contrat et non pas seulement par le partage. Si les héritages qui sont échus dans mon lot sont ceux qui ont été acquis pour le compte de la société durant la société, ils sont pareillement censés m'avoir appartenu en entier dès le temps qu'ils ont été acquis pour le compte de la société qui est censée les avoir acquis pour composer la part de celui dans le lot duquel ils tomberaient. »

On voit que dans ce passage Pothier déclare que s'il y a attribution des biens apportés par un associé à son coassocié, ce dernier est censé les avoir acquis dès le moment de la mise en société, et c'est là que l'on veut retrouver en germe la théorie de la mutation conditionnelle.

Un autre argument des défenseurs de cette théorie, c'est que nécessairement une mutation doit tôt ou tard être frappée par le droit proportionnel. Si la loi ne frappe pas aussitôt l'apport en société du droit de vente c'est une indulgence passagère. Qu'à la dissolution de la société, le bien revienne à l'apporteur, la loi veut bien oublier qu'il est resté un certain temps entre les mains de la société, tout est effacé, il n'y a pas eu mutation. Mais si le partage attribue le bien à un autre associé, alors il y a bien passage d'une tête sur une

autre, il y a mutation indéniable et l'on perçoit le droit de vente qu'aurait déjà dû supporter l'apport en société. La perception est seulement différée, parce que la mutation est conditionnelle. « Le droit proportionnel, disait le procureur général Baudouin (2) existe en germe, reste en suspens, et suivant l'événement meurt ou éclot. Et si la condition se réalise, par une conséquence naturelle et logique de toute la théorie, elle produit son effet rétroactivement du jour de l'apport, le partage confondant ses effets avec ceux de la transmission de propriété, qui s'est alors effectuée de l'apporteur à l'attributaire. »

Un dernier argument est encore qu'on a voulu déjouer les calculs des fraudeurs qui, pour éviter le paiement des droits de vente, constitueraient une société fictive, procéderaient ensuite à sa dissolution et attribueraient l'immeuble apporté à un coassocié qui ne serait en réalité qu'un acquéreur déguisé.

Malgré tout, la théorie de la mutation conditionnelle ne paraît pas être à l'abri de toute critique. Pothier, chez qui on veut en trouver les premiers fondements n'y a jamais songé; dans le passage que nous avons cité plus haut, il ne faisait qu'expliquer l'effet rétroactif du partage qui remonte au commencement de l'indivision, c'est-à-dire au jour de la formation de la société, s'il s'agit d'un bien apporté, puisque de son temps les sociétés n'avaient pas la personnalité mo-

(2) Conclusions pour l'arrêt Terrynck du 21 décembre 1904. R. E. 3747.

rale, et constituaient simplement une masse indivise de biens soumis à une gestion spéciale.

Si la loi de frimaire an VII a frappé d'un simple droit fixe l'apport en société, c'est que ses auteurs y voyaient, non pas une mutation conditionnelle, qu'il fallait épargner jusqu'à l'arrivée de la condition, mais une simple mise en communauté, un acte déclaratif comme le sont encore aujourd'hui les apports en mariage. Il y a d'ailleurs une anomalie remarquable entre la façon dont la loi fiscale traite les partages de société et celle dont elle traite les partages de communauté. En ce qui concerne en deniers, le droit de partage est perçu, sans que l'on se préoccupe aucunement de l'origine de propriété des biens partagés. Dans le cas même où l'un des époux a ameubli un de ses immeubles et où, lors du partage cet immeuble est attribué à l'autre époux, il n'est dû aucun droit particulier.

Par ailleurs, la théorie de la mutation conditionnelle ne peut s'accorder avec la réalité des choses envisagées avec le simple bon sens. Peut-on sérieusement soutenir qu'en apportant son immeuble à la société, l'associé ait vraiment l'intention de le vendre sous condition à un de ses co-associés, acquéreur éventuel qu'il peut ne pas connaître; qu'il peut même ne jamais connaître ? Il a tout simplement l'intention de céder son immeuble à la société contre le droit de participer aux bénéfices.

Cette théorie n'est pas seulement illogique, elle est sou-

vent injuste. Lorsque le bien apporté a perdu beaucoup de sa valeur entre le jour de la formation de la société et le jour du partage, il est absolument contraire à l'équité d'exiger le paiement du droit de mutation sur des sommes hors de proportion avec la valeur imposable et le bénéfice retiré de l'attribution du bien en question.

Enfin, comme l'a si justement fait remarquer M. Pilon (3), la faveur de la loi, si elle a existé pour les sociétés, a grandement diminué. Si l'on pense, en effet, que le droit d'apport est actuellement de 3 % sur les meubles et de 5 fr. 40 pour les immeubles, on est amené à dire qu'en droit fiscal comme en droit civil, l'apport en société est un acte translatif emportant une mutation immédiate et frappé d'un droit spécial qui est bien un droit de mutation, réduit si l'on veut, mais droit de mutation tout de même.

Dès lors, la conséquence s'impose, puisque les biens apportés sont devenus la propriété de la société, il n'y a plus de distinction à faire lors du partage entre les biens apportés et les biens acquêts, tous doivent être frappés du simple droit de partage. Ainsi disparaîtrait une source de difficultés sans nombre pour les praticiens, et l'harmonie serait rétablie sur ce point entre le droit civil et le droit fiscal. On trouve d'ailleurs un essai fait dans cette voie par le projet de loi, présenté par M. Clémentel alors ministre des finances pour le budget général de 1925.

(3) Principes et techniques des droits d'enregistrement, p. 305, n^{os} 583 et 584.

Ce projet assimilait l'apport de corps certains à la vente et le frappait du même droit. « Ce retour aux règles du droit civil, disait le projet, devait avoir pour conséquence de faire disparaître la fiction d'après laquelle en droit fiscal, l'apport en société n'opère qu'une mutation conditionnelle. » L'attribution d'un bien à autre associé que l'apporteur ne devait plus donner ouverture qu'au droit de partage que le projet élevait d'ailleurs à 3 pour cent.

Ce projet n'eut pas de suite, il faisait d'ailleurs payer bien cher la réforme. Néanmoins, il faut espérer qu'elle interviendra un jour et puisque le mode est actuellement aux dégrèvements, ne serait-ce pas faire œuvre utile que de revenir aux règles du bon sens et de percevoir seulement le droit de soixante centimes sur les partages de société, sans distinguer entre les acquêts et les biens apportés ; et sans augmenter le droit d'apport qui n'est déjà qu'un élément trop important dans les frais de constitution de société !

Ainsi donc, aussi bien pour le partage de société que pour le partage de communauté ou de succession, nous en arrivons à cette conclusion que le droit fiscal doit toujours s'efforcer de s'harmoniser avec le droit civil de façon à laisser les parties pouvoir user librement des procédés divers que leur offre la loi sans avoir à redouter des droits trop élevés. En cherchant des ressources immédiates plus importantes, le fisc risque de fausser le jeu des conventions et d'entraîner des conséquences économiques fâcheuses pour le

public et pour le trésor. Les droits élevés sur les soultes et les licitations qui provoquent des morcellements répétés vont à l'encontre des lois qui favorisent le remembrement des propriétés rurales. En frappant surtout les successions, où les héritiers sont multiples, ils défont en partie l'œuvre de toutes les lois récentes qui dégrèvent les familles nombreuses et s'efforcent de ramener en France une natalité accrue.

Et lorsque le fisc se montre généreux qu'il n'essaie pas de reprendre d'une main ce qu'il donne de l'autre. S'il frappe les sociétés naissantes d'un droit relativement modéré, qu'il ne les écrase pas de droits trop lourds lors de la dissolution et du partage, car souvent une société ne disparaît que pour faire place à une autre forme d'activité.

Il serait donc à souhaiter qu'en établissant les tarifs, le législateur se préoccupât davantage des répercussions économiques et sociales que leur application peut avoir. Il est à penser qu'ainsi il travaillerait mieux dans l'intérêt de tous, y compris du fisc, dont les ressources sont fonction de la bonne répartition des biens et de la vitalité croissante du pays.

Vu le Doyen,

H. BERTHELEMY.

Vu le Président,

RENÉ CASSIN.

Vu et permis d'imprimer,

Pour le Recteur de l'Académie de Paris,

L'Inspecteur : PERRON.

Bibliographie

- AUBRY & RAU. — Cours de droit civil français revu et mis au courant de la jurisprudence par M. Bartin, 5^e édition, Paris, 1918.
- BAUDRY-LACANTINERIE & WAHL. — Des successions, 3^e édition, Paris, 1905.
- CARPENTIER. — Répertoire général alphabétique du Droit français, Paris, 1912.
- CASSIN. — Cours d'enregistrement professé à la Faculté de Paris, 1929-1930.
- CHAMPIONNIÈRE & RIGAULT. — Traité des droits d'enregistrement, Paris, 1841.
- CHASSONEY. — Le régime fiscal de la licitation. Paris, 1927.
- COLIN & CAPITANT. — Cours de droit civil français, 4^e édition, Paris, 1925.
- BRAULT. — De l'effet déclaratif du partage en droit fiscal. Paris, 1905.
- BLANCHOT. — Du partage en droit fiscal. Dijon, 1911.
- DEMANTE. — Principes d'enregistrement, 3^e édition, Paris, 1878.

- DUBLINEAU. — Traité théorique et pratique de l'enregistrement.
- GARNIER. — Répertoire général de l'enregistrement.
- GOTHOT. — Cours de droit fiscal professé à l'Université de Liège. Les droits d'enregistrement, édition remaniée de l'œuvre de Gérard Galopin, 2^e édition. 1926.
- MAGUÉRO. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement, 2^e édition, 1911 et supplément 1921.
- MAGUET & AMIAUD. — Traité à l'usage des aspirants au notariat, Paris, 1926.
- NAQUET. — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, 2^e édition, Paris, 1899.
- OUTTERS. — L'attribution des biens apportés en société au point de vue fiscal, Paris, 1911.
- PILON. — Principes et technique des droits d'enregistrement, Paris, 1928.
- PLANIOL Marcel. — Traité élémentaire de droit civil, 8^e édition, Paris, 1921.
- PLANIOL & RIPERT. — Traité pratique de droit civil français, Paris, 1925, par Maury et Vielleton (Successions), par Nast (Régimes matrimoniaux).
- POTHIER. — Edition Bugnet 1849.
- RÉDACTEURS. — Dictionnaire des droits d'enregistrement, Paris, 1921.
- WAHL. — Traité de droit fiscal, Paris, 1902-1906.

PÉRIODIQUES

Dalloz : *Recueil périodique et critique de jurisprudence et législation.*

Sirey : *Recueil général des lois et arrêts.*

Instructions générales de M. le Directeur de l'Enregistrement, Paris.

Journal de l'Enregistrement.

Jurisclassseur notarial. Enregistrement, Paris, 1926.

Répertoire général pratique du Notariat et de l'Enregistrement de Defrénoy.

Revue de l'Enregistrement.

Revue du Notariat et de l'Enregistrement.

Revue trimestrielle de droit civil et de jurisprudence.

Table des Matières

	Pages
INTRODUCTION	5
<i>Première Partie. — LE FAIT GÉNÉRATEUR :</i>	
Chapitre Premier. — <i>Le Partage pur et simple</i>	11
§ I. — Son caractère en droit fiscal	11
§ II. — Les conditions d'exigibilité du droit de partage	17
I. — Existence de l'indivision	18
II. — Justification de la copropriété	26
§ III. — De quelques actes soumis en droit de par- tage	30
Chapitre II. — <i>Le partage avec soulte</i>	37
§ I. — Son caractère translatif	37
§ II. — Exigibilité du droit de soulte	50
Chapitre III. — La Licitatation	57
<i>Deuxième Partie. — LIQUIDATION DES DROITS :</i>	
Chapitre Premier. — <i>Partage pur et simple de succes- cession. — Tarifs</i>	67

	Pages
§ I. — Principes généraux. Estimation des biens :	69
§ II. — Composition de la masse imposable	73
§ III. — Passif déductible	80
§ IV. — Difficultés relatives au partage partiel et au lotissement	84
Chapitre II. — <i>Partage avec soulte</i>	87
§ I. — Tarifs	87
§ II. — Imputation des soultes	91
§ III. — Imputation des soultes sur les rapports ..	93
§ IV. — Partage de biens étrangers	99
Chapitre III. — <i>Partage de Communauté</i>	104
§ I. — Règlement des reprises des époux	105
§ II. — Partage de l'actif de communauté	114
§ III. — Partage du passif de la communauté	124
Chapitre IV. — <i>Partages de société</i>	132
Liquidation du droit de partage. Principes gé- néraux	134
§ I. — Partage des biens apportés	139
Cas particulier. Apport de biens indivis	147
§ II. — Partage des acquêts sociaux	152
CONCLUSION	155

